



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
ATHANASIOS RANTOS
prednesené 15. septembra 2022¹

Vec C-695/20

Fenix International Limited
proti
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

<návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal First-tier Tribunal (Tax Chamber)
[Prvostupňový súd (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo]>

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Článok 291 ods. 2 ZFEÚ – Vykonávacie právomoci Rady Európskej únie – Smernica 2006/112/ES – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Články 28 a 397 – Zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, a podieľa sa na poskytovaní služieb – Vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011 – Článok 9a – Služby poskytované elektronicky prostredníctvom telekomunikačných sietí alebo cez rozhranie alebo portál – Domnienky týkajúce sa identifikácie poskytovateľa služieb – Možnosť zdaniteľnej osoby tieto domnienky vyvrátiť – Platnosť“

I. Úvod

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka platnosti článku 9a vykonávacieho nariadenia (EÚ) č. 282/2011², ktorý bol do daného vykonávacieho nariadenia vložený vykonávacím nariadením (EÚ) č. 1042/2013³ (ďalej len „článok 9a“). Návrh bol podaný v súvislosti s konaním medzi spoločnosťou Fenix International Limited (ďalej len „Fenix“), ktorá prevádzkuje online platformu, a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa, Spojené kráľovstvo, ďalej len „daňový úrad“) týkajúcim sa dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú má daná spoločnosť uhradiť za obdobie od júla 2017 do januára 2020, ako aj za apríl 2020.

2. Vnútroštátny súd, First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo], sa snaží zistiť, či pri prijímaní článku 9a Rada Európskej únie neprekročila vykonávacie právomoci, ktoré jej boli zverené článkom 291 ods. 2 ZFEÚ a článkom 397 smernice 2006/112/ES⁴, pokiaľ ide o článok 28 uvedenej smernice.

¹ Jazyk prednesu: francúzština.

² Vykonávacie nariadenie Rady z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1).

³ Vykonávacie nariadenie Rady zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011 (Ú. v. EÚ L 284, 2013, s. 1).

⁴ Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenená smernicou Rady (EÚ) 2017/2455 z 5. decembra 2017 (Ú. v. EÚ L 348, 2017, s. 7) (ďalej len „smernica o DPH“).

3. V tejto veci sa stretáva na jednej strane inštitucionálne právo Únie týkajúce sa preskúmania pojmu „vykonávacie právomoci“, ktoré sú zverené Rade podľa ZFEÚ, a na druhej strane právnych predpisov v oblasti DPH týkajúcich sa zdaniteľnej osoby, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, a podieľa sa na poskytovaní služieb. Konkrétne v tejto veci vzniká otázka voľnej úvahy Rady pri vykonávaní smernice o DPH. Táto otázka je osobitne dôležitá vzhľadom na rastúci vplyv online platforiem v hospodárstve a na úlohu, ktorú takéto platformy zohrávajú pri výbere DPH, čo vyvoláva množstvo úvah.⁵

4. Po ukončení mojej analýzy dospejem k záveru, že článok 9a je platný, keďže dodržiava podstatné všeobecné ciele, ktoré sleduje článok 28 smernice o DPH, je potrebný alebo užitočný na vykonávanie uvedeného článku a spresňuje dané ustanovenie bez jeho doplnenia alebo zmeny.

II. Právny rámec

A. Smernica o DPH

5. Smernica o DPH vychádza z článku 93 ZEÚ (teraz článku 113 ZFEÚ). V odôvodneniach 61 a 62 uvedenej smernice sa uvádza:

„(61) Je nevyhnutné zabezpečiť jednotné uplatňovanie systému DPH. Na dosiahnutie tohto cieľa sú vhodné vykonávacie opatrenia.

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

6. V článku 28 smernice, ktorý sa nachádza v jej hlave IV s názvom „Zdaniteľné transakcie“, a v kapitole 3 uvedenej hlavy, ktorá sa týka poskytovania služieb, sa uvádza:

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

7. Článok 397 uvedenej smernice stanovuje:

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

⁵ Pozri okrem iného dokument, ktorý vypracovala Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD), s názvom *The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales* (Úloha digitálnych platforiem pri výbere DPH/dane z tovarov a služieb z predaja online), predložený na posúdenie na piatom zasadnutí Globálneho fóra o DPH v marci 2019, ktorý je k dispozícii na tejto adrese: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>.

B. Vykonávacie nariadenie č. 282/2011

8. Vykonávacie nariadenie č. 282/2011 vychádza z článku 397 smernice o DPH. V odôvodneniach 2, 4 a 5 uvedeného vykonávacieho nariadenia sa uvádza:

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

...

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

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

9. V článku 1 uvedeného vykonávacieho nariadenia sa stanovuje:

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

10. To isté vykonávacie nariadenie bolo zmenené vykonávacím nariadením č. 1042/2013, ktoré takisto vychádza z článku 397 smernice o DPH. V odôvodnení 4 vykonávacieho nariadenia uvedeného ako posledné sa uvádza:

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

11. Článkom 1 ods. 1 písm. c) vykonávacieho nariadenia č. 1042/2013 sa do vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 vložil článok 9a, pričom v článku 9a sa uvádza:

„1. Na účely uplatňovania článku 28 smernice [o DPH] v prípade, že sú elektronicky poskytované služby poskytované prostredníctvom telekomunikačnej siete, rozhrania alebo portálu, ako je napríklad trh pre aplikácie, sa o zdaniteľnej osobe, ktorá sa zúčastňuje na tomto poskytovaní

služieb, predpokladá, že koná vo vlastnom mene, ale na účet poskytovateľa týchto služieb, s výnimkou prípadu, keď je daný poskytovateľ služby výslovne označený uvedenou zdaniteľnou osobou za dodávateľa a uvedie sa to v zmluvných dojednaniach medzi zmluvnými stranami.

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

- a) na faktúre, ktorú vydala alebo sprístupnila každá zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na poskytovaní elektronicky poskytovaných služieb, sa musia identifikovať takéto služby a ich poskytovateľ;
- b) na príjmovom pokladničnom doklade alebo doklade o zaplatení, ktorý bol vydaný alebo sprístupnený odberateľovi, sa musia identifikovať elektronicky poskytované služby a ich poskytovateľ.

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

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

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

III. Spor vo veci samej, prejudiciálna otázka a konanie na Súdnom dvore

12. Spoločnosť Fenix, ktorá je na účely DPH registrovaná v Spojenom kráľovstve, prevádzkuje online platformu sociálnych médií známu ako „Only Fans“ (ďalej len „platforma“) a má výlučnú kontrolu nad touto platformou. Platforma je ponúkaná „používateľom“ z celého sveta, ktorí sú rozdelení na „tvorcov“ a „fanúšikov“.

13. Tvorcovia, ktorí majú „profily“, na tieto svoje profily nahrávajú a zverejňujú obsah, akým sú fotografie a videá. Môžu tiež streamovať v priamom prenose videá a posilať súkromné správy fanúšikom. Fanúšikovia majú prístup k nahratému obsahu prostredníctvom platieb *ad hoc* alebo platením mesačného poplatku vo vzťahu ku každému tvorcovi, ktorého obsah chcú zobrazíť a/alebo s ktorým chcú komunikovať. Fanúšikovia môžu tiež platiť dobrovoľné finančné príspevky alebo dary, za ktoré im nie je poskytnutý nijaký obsah. Tvorcovia určujú výšku mesačného poplatku za odber noviniek o ich profile, hoci Fenix stanovuje minimálnu sumu tohto poplatku za odber noviniek, ako aj dobrovoľných finančných príspevkov.

14. Fenix je zodpovedná za výber a rozdelenie platieb od fanúšikov, pričom využíva služby poskytovateľa platobných služieb, ktorý je tretou stranou. Stanovuje aj všeobecné zmluvné podmienky používania platformy, ktoré boli počas príslušného obdobia viackrát zmenené. Fenix

účtuje tvorcom poplatok vo výške 20 % súm, ktoré uhradia ich fanúšikovia, vo forme zrážky (ďalej len „20 % zrážka“). Platby od fanúšika i platby pre tvorcu figurujú vo výpise z účtu príslušného používateľa ako platby, ktorých príjemcom alebo odosielateľom je Fenix. Fenix počas celého príslušného obdobia fakturovala a účtovala DPH vo výške 20 % zo základu dane, ktorý tvorila 20 % zrážka.

15. Dňa 22. apríla 2020 zaslal daňový úrad spoločnosti Fenix výmery DPH splatnej za obdobie od júla 2017 do januára 2020, ako aj za apríl 2020 (ďalej len „predmetné výmery“), pričom podľa názoru daňového úradu bolo právnym základom výmeru to, že spoločnosť sa má považovať za konajúcu vo vlastnom mene v súlade s článkom 9a. Preto podľa daného orgánu Fenix mala platiť DPH zo základu, ktorým nebola 20 % zrážka, ale všetky sumy uhradené fanúšikmi.

16. Dňa 27. júla 2020 Fenix podala odvolanie na vnútroštátnom súde, ktorým napadla právny základ predmetného výmeru, konkrétne § 47 ods. 4 a 5 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z pridanej hodnoty z roku 1994), v znení platnom v čase skutkových okolností konania vo veci samej, ktorým sa článok 9a transponoval do právnych predpisov Spojeného kráľovstva, a príslušné výšky týchto výmerov. Táto spoločnosť tvrdila, že článok 9a je neplatný a že ona navyše nepatrí do pôsobnosti uvedeného článku.

17. Vnútroštátny súd vysvetľuje, že daňový úrad neprijal žiadne rozhodnutie v súvislosti s tým, v akom postavení podľa anglického práva Fenix konala v súvislosti s platformou, teda či ako komisionár alebo ako komitent. Uvedený úrad prijal predmetné výmery iba na základe článku 9a, pričom neposudzoval, či sa uplatní samotný článok 28 smernice o DPH.

18. Daný súd uvádza, že má pochybnosti o platnosti článku 9a. Ak je zámerom tohto článku vykonávať článok 28 smernice o DPH, možno tvrdiť, že presahuje vykonávaciu právomoc zverenú Rade. V tejto súvislosti súd s odkazom na rozsudok z 15. októbra 2014, Parlament/Komisia (C-65/13, EU:C:2014:2289), poukazuje na skutočnosť, že ustanovenie na vykonávanie legislatívneho aktu je zákonné len v prípade, že dodržiava podstatné všeobecné ciele, ktoré uvedený legislatívny akt sleduje, je potrebné alebo užitočné na vykonávanie uvedeného aktu a nesmie meniť ani dopĺňať tento akt, a to ani v nepodstatných prvkoch.

19. V rovnakom duchu sa Komisia domnieva, že na to, aby zákonodarca mohol určiť, či opatrenie „dopĺňa“ základný akt, musel by posúdiť, či budúcim opatrením konkrétne dochádza k pridaniu nových nepodstatných noriem, ktoré menia rámec legislatívneho aktu a Komisii ponechávajú priestor na voľnú úvahu, pričom naopak opatrenia, ktorých cieľom je len uplatniť existujúce pravidlá základného právneho aktu, by sa nemali považovať za doplnujúce opatrenia.⁶

20. Vnútroštátny súd konštatuje, že článok 9a, tak ako bol prijatý, sa radikálne líši od návrhu nariadenia, ktorým sa menilo vykonávacie nariadenie č. 282/2011 a ktorý predložila Komisia, a je oveľa rozsiahlejší.⁷ Kým v článku 28 smernice o DPH sa odkazovalo na zdaniteľnú osobu konajúcu

⁶ Vnútroštátny súd odkazuje na oznámenie Komisie Európskemu parlamentu a Rade z 9. decembra 2009 – Vykonávanie článku 290 ZFEÚ [KOM(2009) 673 v konečnom znení], s. 4.

⁷ Návrh nariadenia Rady z 18. decembra 2012, ktorým sa mení a dopĺňa vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb [COM(2012) 763 final], s. 14.

vo vlastnom mene, zavedenie domnienky obsiahnutej v článku 9a podľa výboru pre DPH znamená,⁸ že táto domnienka by vo všeobecnosti mala platiť pre všetky zdaniteľné osoby zúčastňujúce sa na poskytovaní služieb.

21. Okrem toho sa vnútroštátny súd odvoláva na správu⁹, ktorá podporila návrh smernice, ktorý predložila Komisia 1. decembra 2016,¹⁰ podľa ktorej je cieľ článku 9a, ktorým je zabezpečiť presun povinnosti platiť DPH na sprostredkovateľa, podľa všetkého želaný a existuje potreba ďalšieho objasnenia a spoločného a záväzného výkladu členskými štátmi. Podľa názoru uvedeného súdu možno tvrdiť, že tento presun povinnosti nie je len technickým opatrením, ale zmenou *status quo*, a nie objasnením.

22. Vnútroštátny súd okrem toho poznamenáva, že v rozsudku zo 14. júla 2011 vo veci Henfling a i. (C-464/10, EU:C:2011:489, bod 42, ďalej len „rozsudok vo veci Henfling a i.“), Súdny dvor konštatoval, že pokiaľ ide o podmienku uvedenú v článku 6 ods. 4 smernice 77/388/EHS týkajúcu sa skutočnosti, že zdaniteľná osoba musí konať vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby,¹¹ táto si zo strany vnútroštátneho súdu vyžaduje konkrétne overenie, ktorým možno určiť, či zdaniteľná osoba skutočne koná vo vlastnom mene. Okrem toho podľa názoru vnútroštátneho súdu domnienka stanovená v článku 9a odstraňuje požiadavku prihliadať na hospodársku a obchodnú situáciu zdaniteľnej osoby.

23. Existujú preto oprávnené dôvody domnievať sa po prvé, že táto domnienka nie je technickým opatrením, ale radikálnou zmenou, a po druhé, že právny rámec vyplývajúci z článku 28 smernice o DPH bol podstatne zmenený zavedením domnienky stanovenej v článku 9a ods. 1 treťom pododseku. Podľa každého analytického štandardu sa tu Rada prijatím článku 9a dopustila zjavnej chyby v posúdení.

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

„Je [článok 9a] neplatný na základe toho, že ide nad rámec vykonávacej právomoci alebo povinnosti Rady stanovenej v článku 397 smernice [o DPH] v rozsahu, v akom mení a/alebo dopĺňa článok 28 [uvedenej smernice]?“

⁸ Vnútroštátny súd tu odkazuje na pracovný dokument výboru pre DPH č. 885, taxud.c.1(2015)4659331, 9. október 2015, s. 4. Tento dokument je dostupný na adrese: <https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf>. Výbor pre DPH je poradným výborom zriadeným článkom 398 smernice o DPH, ktorého usmernenia, hoci nie sú záväzné, napriek tomu predstavujú pomôcku pri výklade uvedenej smernice (pozri rozsudok z 15. apríla 2021, SK Telecom, C-593/19, EU:C:2021:281, bod 48 a citovaná judikatúra).

⁹ Táto správa, ktorú vypracovala spoločnosť Deloitte, pozostávala z troch častí, z ktorých časť 3 s dátumom november 2016 mala názov „Posúdenie vykonávania pravidiel týkajúcich sa miesta poskytovania služieb z roku 2015 a jednotného kontaktného miesta“ a v anglickom jazyku je k dispozícii na adrese: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf.

¹⁰ Návrh smernice Rady, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku [COM(2016) 757 final].

¹¹ Šiesta smernica Rady zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“). Táto smernica bola zrušená a nahradená smernicou o DPH. Ustanovenia článku 28 smernice o DPH sú rovnaké ako ustanovenia článku 6 ods. 4 šiestej smernice. Druhý uvedený článok sa objavil v pôvodnom znení šiestej smernice a nikdy nebol zmenený.

25. Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska opustilo Európsku úniu 31. januára 2020. Súdny dvor má však aj naďalej právomoc rozhodnúť o tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania.¹²

26. Písomné pripomienky predložila Fénix, talianska vláda a vláda Spojeného kráľovstva, Rada a Komisia. Títo účastníci konania predniesli ústne pripomienky na pojednávaní, ktoré sa konalo 3. mája 2022.

IV. Analýza

27. Svojou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či je článok 9a neplatný, pokiaľ Rada prekročila vykonávacie právomoci, ktoré jej boli zverené. Talianska vláda, vláda Spojeného kráľovstva, Rada a Komisia navrhujú, aby otázka bola zodpovedaná v tom zmysle, že článok 9a je platný. Fenix naopak tvrdí, že otázka by mala byť zodpovedaná v tom zmysle, že daný článok je neplatný.

28. V týchto návrhoch preskúmam pojem „vykonávacie právomoci“ v zmysle článku 291 ods. 2 ZFEÚ (časť A) a potom vykonávanie článku 28 smernice o DPH článkom 9a (časť B).

A. Pojem „vykonávacie právomoci“ v zmysle článku 291 ods. 2 ZFEÚ

29. V Lisabonskej zmluve sa stanovuje rozdiel medzi „delegovanými právomocami“ a „vykonávacími právomocami“ príslušne v článkoch 290 a 291 ZFEÚ.¹³ Súdny dvor o tomto rozdieli a jeho rozsahu rozhodol pri viacerých príležitostiach vo vzťahu ku Komisii.

1. Judikatúra Súdneho dvora

30. Podľa judikatúry Súdneho dvora normotvorca Únie má voľnú úvahu pri rozhodovaní, či Komisii prizná delegovanú právomoc na základe článku 290 ods. 1 ZFEÚ alebo vykonávaciu právomoc na základe článku 291 ods. 2 ZFEÚ. Pri uplatnení tejto voľnej úvahy však musí rešpektovať podmienky stanovené v článkoch 290 a 291 ZFEÚ.¹⁴

31. V tomto zmysle, pokiaľ ide o priznanie delegovanej právomoci, z článku 290 ods. 1 ZFEÚ vyplýva, že legislatívnym aktom možno delegovať na Komisiu právomoc prijímať všeobecne záväzné nelegislatívne akty, ktoré dopĺňajú alebo menia určité nepodstatné prvky legislatívneho aktu. V súlade s druhým pododsekom tohto ustanovenia sú ciele, obsah, rozsah, ako aj trvanie

¹² V článku 86 Dohody o vystúpení Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska z Európskej únie a z Európskeho spoločenstva pre atómovú energiu (Ú. v. EÚ C 384 I, 2019, s. 1) sa v odseku 2 stanovuje, že Súdny dvor Európskej únie má naďalej právomoc vydávať prejudiciálne rozhodnutia o žiadostiach súdov Spojeného kráľovstva, ktoré boli podané pred skončením prechodného obdobia. Podľa článku 126 uvedenej dohody sa táto lehota skončila 31. decembra 2020. Okrem toho z článku 86 ods. 3 uvedenej dohody vyplýva aj to, že návrhy na začatie prejudiciálneho konania sa považujú za podané, v zmysle odseku 2 daného článku, v čase, keď bol návrh na začatie konania zaregistrovaný kanceláriou Súdneho dvora. V prejednávanej veci bol návrh na začatie prejudiciálneho konania zaregistrovaný kanceláriou Súdneho dvora 22. decembra 2020, t. j. pred skončením prechodného obdobia.

¹³ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. marca 2014, Komisia/Parlament a Rada (C-427/12, EU:C:2014:170, bod 36). K rozdielu medzi delegovanými právomocami a vykonávacími právomocami v kontexte Lisabonskej zmluvy pozri okrem iného CRAIG, P.: Delegated Acts, Implementing Acts and the New Comitology Regulation. In: *European Law Review*, zv. 36, č. 5, 2011, s. 671 – 687; CHAMON, M.: Institutional Balance and Community Method in the Implementation of EU Legislation Following the Lisbon Treaty. In: *Common Market Law Review*, zv. 53, č. 6, 2016, s. 1501 – 1543.

¹⁴ Rozsudok zo 16. júla 2015, Európska komisia/Parlament a Rada (C-88/14, EU:C:2015:499, bod 28 a citovaná judikatúra).

delegovania právomoci výslovne vymedzené legislatívnym aktom udeľujúcim takéto delegovanie. Z tejto požiadavky vyplýva, že priznanie delegovanej právomoci sa týka prijatia pravidiel, ktoré patria do takého právneho rámca, ktorý definuje základný legislatívny akt.¹⁵

32. Pokiaľ ide o priznanie vykonávacích právomocí, v článku 291 ods. 1 ZFEÚ sa stanovuje, že členské štáty prijímajú všetky opatrenia vnútroštátneho práva potrebné na vykonanie právne záväzných aktov Únie. Ako sa však stanovuje v odseku 2 uvedeného článku, ak sú potrebné jednotné podmienky na vykonávanie právne záväzných aktov Únie, tieto akty zveria vykonávacie právomoci Komisii alebo v osobitných, náležite odôvodnených prípadoch a prípadoch spoločnej zahraničnej a bezpečnostnej politiky (SZBP), Rade.¹⁶

33. Hoci článok 291 ZFEÚ neposkytuje žiadnu definíciu pojmu „vykonávací akt“,¹⁷ Súdny dvor konštatoval, že pojem „vykonávanie“ zahŕňa tak vypracovanie vykonávacích pravidiel, ako aj uplatňovanie pravidiel na špecifické prípady prostredníctvom aktov s osobnou pôsobnosťou.¹⁸ Pokiaľ ide o výklad uvedeného článku, Súdny dvor sa odvolával na ustálenú judikatúru z obdobia pred Lisabonskou zmluvou, z ktorej vyplýva, že Komisia je v rámci svojej vykonávacej právomoci, ktorej hranice sa posudzujú najmä v závislosti od podstatných všeobecných cieľov predmetného legislatívneho aktu, oprávnená prijať všetky vykonávacie opatrenia potrebné alebo užitočné na vykonávanie uvedeného aktu, ktoré s ním *nie sú v rozpore*.¹⁹

34. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v rámci výkonu zverenej vykonávacej právomoci sa teda od dotknutej inštitúcie vyžaduje *spresnenie* obsahu legislatívneho aktu, aby sa zabezpečilo jeho vykonávanie za jednotných podmienok vo všetkých členských štátoch.²⁰ V tejto súvislosti Komisia stanoví podrobnejšie podmienky týkajúce sa legislatívneho aktu, ak ustanovenia vykonávacieho aktu, ktorý Komisia prijíma, jednak dodržiavajú podstatné všeobecné ciele sledované uvedeným legislatívnym aktom a jednak sú potrebné alebo užitočné na vykonanie uvedeného aktu, *pričom ho nedoplňajú ani nemenia, a to ani v nepodstatných prvkoch*.²¹

35. Vyššie uvedená judikatúra sa týka delegovaných právomocí a vykonávacích právomocí *Komisie*.²² V prejednávanej veci to však bola *Rada*, ktorá prijala smernicu o DPH, na základe článku 93 ZEÚ (teraz článok 113 ZFEÚ). Okrem toho prijala aj článok 9a, zahrnutý vo vykonávacom nariadení č. 1042/2013, ktorý vychádza z článku 397 uvedenej smernice. Malo by sa v tejto súvislosti odlišovať pri výkone vykonávacej právomoci v zmysle článku 291 ods. 2 ZFEÚ podľa toho, či je inštitúciou prijímajúcou vykonávací akt Komisia alebo Rada?

36. Myslím si, že nie.

¹⁵ Rozsudok zo 17. marca 2016, Parlament/Komisia (C-286/14, EU:C:2016:183, bod 30 a citovaná judikatúra).

¹⁶ Rozsudok z 20. decembra 2017, Španielsko/Rada (C-521/15, EU:C:2017:982, bod 42). Ako generálny advokát Cruz Villalón uviedol vo svojich návrhoch vo veci Komisia/Parlament a Rada (C-427/12, EU:C:2013:871, bod 50), na rozdiel od prípadu uplatnenia článku 290 ZFEÚ toto splnomocnenie stanovené v článku 291 ods. 2 ZFEÚ nie je založené na samotnej vôli normotvorcu, ale na existencii objektívnej príčiny, ktorou je potreba, aby sa právne záväzné akty Únie vykonávali za jednotných podmienok.

¹⁷ Rozsudok z 18. marca 2014, Európska komisia/Parlament a Rada (C-427/12, EU:C:2014:170, bod 33).

¹⁸ Rozsudok z 1. marca 2016, National Iranian Oil Company/Rada (C-440/14 P, EU:C:2016:128, bod 36 a citovaná judikatúra).

¹⁹ Rozsudky z 15. októbra 2014, Parlament/Komisia (C-65/13, EU:C:2014:2289, bod 44 a citovaná judikatúra), a z 9. júna 2016, Pesce a i. (C-78/16 a C-79/16, EU:C:2016:428, bod 46).

²⁰ Rozsudok zo 16. júla 2015, Európska komisia/Parlament a Rada (C-88/14, EU:C:2015:499, bod 30 a citovaná judikatúra).

²¹ Pozri rozsudok z 15. októbra 2014, Parlament/Komisia (C-65/13, EU:C:2014:2289, body 45 a 46).

²² Podľa článku 291 ods. 3 ZFEÚ podliehajú vykonávacie právomoci Komisie kontrole členských štátov na základe postupu stanoveného v nariadení Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) č. 182/2011 zo 16. februára 2011, ktorým sa ustanovujú pravidlá a všeobecné zásady mechanizmu, na základe ktorého členské štáty kontrolujú vykonávanie vykonávacích právomocí Komisie (Ú. v. EÚ L 55, 2011, s. 13).

37. Po prvé zo znenia článku 291 ods. 2 ZFEÚ vyplýva, že aj Rada má vykonávaciu právomoc, na rozdiel od delegovanej právomoci podľa článku 290 ZFEÚ, ktorá je vyhradená Komisii. Je pravda, ako uviedol Súdny dvor, že právomoc prijímať vykonávacie akty môže byť len výnimočne vyhradená Rade v „riadne odôvodnených prípadoch“ a v prípadoch výslovne stanovených v uvedenom ustanovení, ktoré sa týkajú výlučne SZBP.²³ Rada preto musí podrobne uviesť dôvody pre rozhodnutie vyhradiť si vykonávacie právomoci pre seba.²⁴ V tomto prípade sa v článku 397 smernice o DPH stanovuje, že Rada jednomyselne na návrh Komisie prijíma opatrenia potrebné na vykonávanie smernice o DPH.²⁵ Prijatie vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 Radou, a najmä článku 9a, preto vychádza z právneho základu špecifického pre DPH, s cieľom vykonávania smernice o DPH. Prijatie uvedeného vykonávacieho nariadenia preto podľa môjho názoru predstavuje riadne odôvodnený prípad v súlade s článkom 291 ods. 2²⁶

38. Po druhé skutočnosť, že Rada uplatňuje vykonávaciu právomoc vo vzťahu k aktu, ktorý sama prijala, sa mi nezdá byť skutočnosťou schopnou spochybniť tento výklad. Je pravda, že Rada mohla zmeniť článok 28 smernice o DPH ako taký s cieľom vysvetliť obsah uvedeného ustanovenia. Vo svojich písomných pripomienkach Fenix uviedla, že 1. decembra 2016 Komisia predložila návrh smernice²⁷ na zmenu znenia článku 28 smernice o DPH; tento návrh v konečnom dôsledku nebol zahrnutý do smernice (EÚ) 2017/2455.²⁸ Rada je však takisto oprávnená prijať vykonávací akt za podmienok, na ktoré sa odkazuje v článku 291 ods. 2 ZFEÚ. Tu je potrebné uviesť, že zmena smernice o DPH na základe článku 113 ZFEÚ si okrem iného vyžaduje konzultáciu s Európskym parlamentom a Hospodárskym a sociálnym výborom; žiadna takáto podmienka nie je stanovená pre prijatie vykonávacieho nariadenia podľa článku 397 smernice o DPH. Postup zmeny uvedenej smernice je preto zložitejší a trvá dlhšie než prijatie aktu na vykonávanie smernice, hoci podmienky stanovené v článku 291 ods. 2 ZFEÚ v tomto prípade môžu byť splnené.

39. Po tretie a všeobecnejšie, hoci je sporné, že by Rada pri prijímaní vykonávacieho aktu pre jeden zo svojich legislatívnych aktov musela mať väčšiu právomoc ako Komisia, ktorá prijíma opatrenia na vykonávanie legislatívnych aktov inej inštitúcie Európskej únie (analýza, s ktorou nesúhlasím), nevidím žiadny dôvod na to, prečo by sa k Rade malo pristupovať inak ako ku Komisii, pokiaľ ide o vykonávaciu právomoc podľa článku 291 ods. 2 ZFEÚ. Od Rady sa môže vyžadovať spresnenie obsahu legislatívneho aktu. Môže to byť v oblasti zdaňovania, najmä v prípade nových technológií (v tomto prípade: elektronický obchod, ktorý môže viesť k dlhým reťazcom transakcií týkajúcich sa poskytovania služieb), ktoré je potrebné zohľadniť pri vykonávaní existujúcich legislatívnych aktov. V tejto situácii má vykonávacie nariadenie podľa článku 288 ZFEÚ všeobecné uplatnenie, je záväzné v celom rozsahu a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch, aj keď je legislatívnym aktom smernica, ako je to v tomto prípade.

²³ Rozsudok z 1. decembra 2015, Parlament a Komisia/Rada (C-124/13 a C-125/13, EU:C:2015:790, bod 53 a citovaná judikatúra).

²⁴ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 1. marca 2016, National Iranian Oil Company/Rada (C-440/14 P, EU:C:2016:128, bod 49 a citovaná judikatúra).

²⁵ Článok 397 smernice o DPH je formulovaný rovnako ako článok 29a šiestej smernice, ktorý bol do tejto smernice vložený smernicou Rady 2004/7/ES z 20. januára 2004, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS (Ú. v. EÚ L 27, 2004, s. 44; Mím. vyd. 09/002, s. 7). V odôvodneniach 7 a 8 smernice 2004/7/ES sa uvádza, že pri absencii mechanizmu na prijatie záväzných opatrení na úpravu vykonávania šiestej smernice sa uplatňovanie pravidiel stanovených v [uvedenej smernici] mení zo štátu na štát a že je potrebné zabezpečiť jednotnejšie uplatňovanie súčasného systému DPH, aby sa zlepšilo fungovanie vnútorného trhu; zavedenie postupu pre prijatie opatrení na zabezpečenie správneho vykonávania existujúcich pravidiel by v tomto ohľade predstavoval[ol] veľký krok vopred. Odôvodnenie 61 smernice o DPH vychádza z rovnakých úvah.

²⁶ Rada v odôvodneniach 11 a 12 smernice 2004/7 uviedla, že dopad vykonávacích opatrení na rozpočet členských štátov oprávňuje Radu, ktorá si vyhradzuje právo sama uplatniť právomoc vykonať šiestu smernicu. Tieto tvrdenia sa opakujú v odôvodnení 63 smernice o DPH.

²⁷ Pozri poznámku pod čiarou 10 vyššie.

²⁸ Smernica Rady z 5. decembra 2017, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES a smernica 2009/132/ES, pokiaľ ide o určité povinnosti týkajúce sa dane z pridanej hodnoty pri poskytovaní služieb a predaji tovaru na diaľku (Ú. v. EÚ L 348, 2017, s. 7).

40. Je potrebné dodať, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora je prijatie *podstatných pravidiel* v takej oblasti vyhradené právomoci normotvorcu Únie a tieto pravidlá musia byť stanovené v základnej právnej oblasti, pričom z toho vyplýva, že ustanovenia, ktoré stanovujú podstatné prvky základnej právnej úpravy, ktorých prijatie vyžaduje uskutočniť *politické rozhodnutia*, za čo je zodpovedný normotvorca Únie, nemôžu byť predmetom prenesenia právomoci ani súčasťou vykonávacích aktov.²⁹

41. Z judikatúry Súdneho dvora preto vyplýva, že článok 9a vykladaný v spojení s článkom 291 ods. 2 ZFEÚ a článkom 397 smernice o DPH je platný po prvé, ak dodržiava podstatné všeobecné ciele sledované článkom 28 smernice o DPH, a po druhé je potrebný alebo užitočný na vykonávanie článku 28, pričom ho nedopĺňa ani nemení, a to ani v nepodstatných prvkoch.

2. Rozdiel medzi „spresnením“ a „doplnením alebo zmenením“ legislatívneho aktu

42. Rozdiel medzi delegovanými právomocami a vykonávacími právomocami vyplýva zo samotného znenia článkov 290 a 291 ZFEÚ a znamená, že v prípade delegovaných právomocí dotknutá inštitúcia môže *doplniť alebo zmeniť* určité nepodstatné prvky daného legislatívneho aktu a že v prípade vykonávacích právomocí sa inštitúcia vyzýva na *spresnenie*, pokiaľ ide o normatívny obsah právneho aktu. Rozdiel medzi „doplnením alebo zmenením nepodstatných prvkov“ legislatívneho aktu a „spresnením, pokiaľ ide o legislatívny akt, však nie je zřejmý.“³⁰

43. Ako uviedol generálny advokát Cruz Villalón, rozdiel medzi právomocou vykonávanou v prípade legislatívneho delegovania a právomocou, ktorá sa prizná v prípade vykonávania, spočíva v tom, že normotvorca deleguje na inštitúciu možnosť rozhodovať o otázkach, ktoré v zásade mal vyriešiť sám, pričom vykonávanie sa týka normatívnych ustanovení, ktorých obsah v ich hmotnoprávných aspektoch vymedzil normotvorca. Podľa generálneho advokáta z dôvodu uvedeného rozdielu článok 291 ods. 2 ZFEÚ odkazuje jednoducho na výkon výkonnej moci, čo je pojem, ktorý bezpochyby vylučuje všetko, čo nie je nevyhnutné na konkrétne uplatňovanie normy, ktorá je už vymedzená a dokončená, pričom článok 290 ZFEÚ zasa stanovuje vymedzenie cieľov, ktoré musí delegovanie sledovať, ako aj jej obsahu a rozsahu, pričom je zřejmé, že od Komisie sa očakáva niečo viac než len vykonanie ustanovenia, v ktorom boli všetky tieto otázky už vyriešené. Toto vyžaduje určitú mieru normatívnej „tvorivosti“, ktorá v prípade samotného vykonávania predpisov nie je možná.³¹

44. V súvislosti s týmto rozdielom považujem za užitočné porovnanie s pojmom „výkladovej normy“, ktorý sa podobá vykonávaciemu aktu. Okrem iných aj Cour de cassation (Kasačný súd, Francúzsko) v tomto zmysle konštatoval, že norma sa môže považovať za výkladovú, len ak je obmedzená na uznanie, bez akejkoľvek inovácie, už existujúceho práva, ktoré sa z dôvodu nedokonalého vymedzenia stalo sporným.³² Tento názor možno nájsť v iných právnych poriadkoch vrátane gréckeho právneho poriadku. Výkladová norma (a vykonávací akt) teda objasňujú význam skoršieho právneho predpisu bez doplnenia nových ustanovení. Zároveň vykonávanie predstavuje normatívnu činnosť, t. j. činnosť pozostávajúcu z prijatia právne záväzných aktov, a je preto veľmi ťažké predstaviť si vykonávací akt, ktorý niečo nepridáva

²⁹ Pozri rozsudok z 10. septembra 2015, Parlament/Rada (C-363/14, EU:C:2015:579, bod 46 a citovaná judikatúra).

³⁰ Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jääskinen vo veci Spojené kráľovstvo/Parlament a Rada (C-270/12, EU:C:2013:562, bod 78). Pozri aj ENGLISCH, J.: „Detailing“ EU Legislation through Implementing Acts. In: *Yearbook of European Law*, 2021, zv. 40, č. 1, s. 111 – 145.

³¹ Návrhy vo veci Komisia/Parlament a Rada (C-427/12, EU:C:2013:871, body 62 až 63).

³² Pozri okrem iného rozsudky senátu pre sociálne zabezpečenie z 23. februára 2000, č. 98-15.598 a tretieho občianskoprávneho senátu z 27. februára 2002, č. 00-17.902.

k normatívnemu rámcu definovanému právnym aktom a v dôsledku toho ho žiadnym spôsobom nedoplnia.³³ Vykonávací akt sa preto ani na základe svojej podstaty nemôže chápať ako bez akejkoľvek normatívnej sily. V tejto súvislosti Súdny dvor prijal všeobecný výklad pojmu „vykonávanie“.³⁴

45. Podľa môjho názoru dotknutá inštitúcia môže vykonávať svoje vykonávacie právomoci v prípade, že legislatívny akt môže byť vykladaný viacerými spôsobmi, čo vedie k tomu, že členské štáty ho môžu uplatňovať rôzne. V takej situácii sa vo vykonávacom akte prijme jeden z týchto výkladov s cieľom zabezpečiť, aby vykonávanie uvedeného legislatívneho aktu bolo jednotné. Inými slovami, prijatý výklad je už zahrnutý v rámci legislatívneho aktu, pravdepodobne ako jeden z jeho ďalších možných výkladov. Inštitúcia s vykonávacou právomocou sa preto nepodieľa na inovácii, ale namiesto toho dáva prednosť jednému z výkladov, čo je podľa judikatúry Súdneho dvoru potrebné alebo užitočné na zabezpečenie jednotného vykonávania legislatívneho aktu vo všetkých členských štátoch. Vykonávací akt preto jednoducho *objasňuje a konkretizuje* legislatívny akt bez doplnenia daného aktu o (nepodstatné) prvky alebo jeho zmeny.³⁵

B. O uplatnení článku 28 smernice o DPH prostredníctvom článku 9a

46. Najskôr je potrebné uviesť, že Fenix pred vnútroštátnym súdom tvrdila, že nepatrí do pôsobnosti článku 9a, a na pojednávaní, že nepatrí ani do pôsobnosti článku 28 smernice o DPH, pretože nekonala vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, a jednoducho umožňovala poskytovanie služieb medzi tvorcami a fanúšikmi. Po druhé vnútroštátny súd uviedol, že daňový úrad prijal výmery len vzhľadom na článok 9a, bez preskúmania uplatňovania článku 28 smernice o DPH ako takého.

47. Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej úpravy a skutkových okolností, ktoré tento vnútroštátny súd vymedzí na svoju vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Odmietnutie Súdneho dvora rozhodnúť o návrhu na začatie prejudiciálneho konania podanom vnútroštátnym súdom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na položené otázky.³⁶

48. V prejednávanej veci z dokumentov, ktoré má Súdny dvor k dispozícii, nie je zjavné, že by prejednávaná situácia zodpovedala niektorému z týchto scenárov. Spor vo veci samej vyplýva z rozhodnutia daňového úradu, že Fenix sa má považovať za konajúcu vo svojom vlastnom mene podľa článku 9a. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania je zrejmé, že v kontexte daného konania Fenix tvrdila, že uvedený článok je neplatný. Keďže článok 9a bol prijatý ako akt na

³³ Pozri RITLENG, D.: The Dividing Line between Delegated and Implementing Acts: The Court of Justice Sidesteps the Difficulty in Commission v Parliament and Council (Biocides). In: *Common Market Law Review*, zv. 52, č. 1, 2015, s. 243 – 257, najmä s. 251.

³⁴ Pozri LENAERTS, K., a VAN NUFFEL, P.: *EU Constitutional Law*: Oxford: Oxford University Press, 2021, č. 18.013.

³⁵ V rozsudku zo 17. marca 2016, Parlament/Komisia (C-286/14, EU:C:2016:183, bod 41), Súdny dvor konštatoval, že v kontexte článku 290 ods. 1 ZFEÚ účelom delegovania právomoci „doplniť“ legislatívny akt je totiž len poveriť Komisiu, aby konkretizovala tento akt, a pokiaľ Komisia vykonáva takú právomoc, jej poverenie je obmedzené na detailné rozvinutie nepodstatných prvkov dotknutej právnej úpravy, ktoré normotvorca nedefinoval, pri rešpektovaní celého aktu prijatého normotvorcom. V tejto súvislosti by som chcel po prvé poznamenať, že táto judikatúra vznikla v kontexte „delegovaných právomocí“ v zmysle článku 290 ods. 1 ZFEÚ, a nie „vykonávacích právomocí“, na ktoré odkazuje článok 291 ods. 2 ZFEÚ. Po druhé podľa môjho názoru by prijatý prístup mohol byť považovaný za príliš reštriktívny, ak by mohol mať za následok, že pojem „spresnenie“, pokiaľ ide o legislatívny akt podľa článku 291 ods. 2 ZFEÚ, by nemal zmysel.

³⁶ Rozsudok z 2. júna 2022, SR (Náklady na preklad v občianskoprávnom konaní), C-196/21, EU:C:2022:427, bod 25 a citovaná judikatúra.

vykonávanie článku 28 smernice o DPH, preskúmanie platnosti tohto článku si vyžaduje preskúmanie vzťahu medzi týmito dvoma článkami, čo je predmetom položenej prejudiciálnej otázky. Táto otázka je preto podľa všetkého prípustná. Je dôležité dodať, že vzhľadom na znenie tejto otázky vnútroštátny súd vychádza z predpokladu, že Fenix v tomto prípade koná vo vlastnom mene, ale na účet tvorcov.

49. Preto je potrebné analyzovať význam článku 28 smernice o DPH a potom rozsah pôsobnosti článku 9a, s cieľom určiť, či článok 9a skutočne predstavuje vykonávací akt, v zmysle článku 291 ods. 2 ZFEÚ, k článku 28 danej smernice.

1. Článok 28 smernice o DPH

50. Podľa článku 28 smernice o DPH, ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.³⁷

51. V uvedenom článku, ktorý má nezávislý rozsah pôsobnosti, špecifický pre právo Únie, sa zavádza *domnienka* („predpokladá sa“). Podľa judikatúry Súdneho dvora tento článok vytvára právnu domnienku dvoch poskytnutí identických služieb v postupnej nadväznosti. Podľa tejto domnienky subjekt, ktorý sprostredkúva poskytnutie služieb a ktorý je komisionárom, sa najprv považuje za príjemcu predmetných služieb od subjektu, na účet ktorého koná, ktorý je komitentom, pred tým, než tieto služby následne osobne poskytne zákazníčkovi.³⁸ Z toho vyplýva, že pokiaľ ide o právny vzťah medzi komitentom a komisionárom, ich príslušná úloha poskytovateľa služieb a platcu je na účely DPH teoreticky vymenená.³⁹ Rovnaká úvaha platí, aj pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru na základe zmluvy o vyplatení provízie pri nákupe podľa článku 14 ods. 2 písm. c) smernice o DPH, ktorá tiež patrí do hlavy IV uvedenej smernice.⁴⁰

52. Z toho vyplýva, že na to, aby sa mohol uplatniť článok 28 smernice o DPH, musia byť splnené dve podmienky: po prvé, že existuje poverenie, na základe ktorého pri poskytovaní služieb komisionár vystupuje na účet komitenta, a po druhé, že existuje totožnosť medzi poskytnutím služieb nadobudnutých komisionárom a poskytnutím služieb, ktoré boli prevedené komitentovi.⁴¹ Z tejto druhej podmienky vyplýva, že prípadne dôjde k prevodu vlastníckeho práva, ktoré je s nimi spojené.⁴²

53. Súdny dvor dodal, že článok 28 smernice o DPH sa nachádza v hlave IV uvedenej smernice s názvom „Zdaniteľné plnenia“ a je formulovaný všeobecne bez toho, že by obsahoval obmedzenia, pokiaľ ide o jeho pôsobnosť alebo rozsah.⁴³ Poskytovanie služieb v postupnej

³⁷ Pozri vo vzťahu k tomuto článku TERRA, B., a KAJUS, J.: 10.4.5 Undisclosed agent. In: *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, zv. 1, IBFD, Amsterdam, 2022.

³⁸ Rozsudky vo veci Henfling a i., bod 35, a z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 49).

³⁹ Rozsudok vo veci Henfling a i. (bod 35).

⁴⁰ Pozri rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 50). Podľa článku 14 ods. 2 písm. c) smernice o DPH sa za dodanie tovaru považuje prevod tovaru na základe zmluvy, podľa ktorej sa vyplatí provízia pri nákupe alebo predaji.

⁴¹ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 51).

⁴² Pozri v tomto zmysle rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 54).

⁴³ Pozri rozsudky vo veci Henfling a i., bod 36, a zo 17. januára 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, bod 64).

nadväznosti preto tiež podlieha DPH a z toho vyplýva, že ak poskytovanie služieb, na ktorom sa zúčastňuje komitent, podlieha DPH, aj právny vzťah medzi komisionárom a komitentom podlieha DPH.⁴⁴

54. Článok 28 smernice o DPH sa týka sprostredkovateľa, ktorého právna veda definuje ako „netransparentného“,⁴⁵ keďže zdaniteľná osoba koná vo svojom mene, ale na účet inej osoby, na rozdiel od „transparentného“ sprostredkovateľa, ktorý sa zúčastňuje vo vlastnom mene a na účet inej osoby,⁴⁶ na čo sa odkazuje okrem iného v článku 46 smernice o DPH, ktorý sa týka poskytovania služieb sprostredkovateľmi.⁴⁷ V tomto zmysle, ako konštatoval Súdny dvor, samotná smernica stanovuje osobitné pravidlá pre služby poskytované komisionárom, ktorý koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, ktoré sa odlišujú od pravidiel upravujúcich poskytovanie služieb mandátárom, ktorý koná v mene a na účet inej osoby.⁴⁸ Prejednávaná vec sa týka týchto osobitných pravidiel uplatniteľných na netransparentných sprostredkovateľov.

2. Článok 9a

55. Výklad a rozsah pôsobnosti článku 9a sú predmetom záujmu právnej vedy.⁴⁹ V súvislosti s prejednávanou vecou, ako sa uvádza v bode 41 vyššie, treba určiť, či článok 9a po prvé dodržiava podstatné všeobecné ciele sledované článkom 28 smernice o DPH a po druhé je potrebný alebo užitočný na vykonávanie článku 28, pričom ho nedopĺňa ani nemení, a to ani v nepodstatných prvkoch.

a) O súlade článku 9a s podstatnými všeobecnými cieľmi, ktoré sleduje článok 28 smernice o DPH

56. Účelom článku 28 smernice o DPH je určiť, za akých okolností sa komisionár pokladá za poskytovateľa služieb v rámci spoločného systému DPH. Toto ustanovenie pochádza z roku 1977,⁵⁰ t. j. z obdobia, keď ešte neexistoval elektronický obchod.

57. Ako vyplýva z odôvodnenia 4 vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, cieľom uvedeného nariadenia je zabezpečiť jednotné uplatňovanie súčasného systému DPH, a to ustanovením pravidiel vykonávania smernice o DPH týkajúcich sa najmä poskytovania služieb. V odôvodnení 5 uvedeného vykonávacieho nariadenia sa dodáva, že tieto vykonávacie ustanovenia obsahujú osobitné pravidlá ako odpoveď na vybrané otázky uplatňovania a sú navrhnuté tak, aby v celej Únii zabezpečili jednotné zaobchádzanie iba v týchto konkrétnych situáciách. Okrem toho sa v odôvodnení 4 vykonávacieho nariadenia č. 1042/2013 uvádza, že je

⁴⁴ Pozri rozsudok zo 4. mája 2017, Komisia/Luxembursko (C-274/15, EU:C:2017:333, bod 87), a rozsudok z 21. januára 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, bod 49). Naopak, ak je poskytovanie služieb, ktoré komisionár sprostredkuje, oslobodené od DPH, toto oslobodenie je rovnako uplatniteľné na právny vzťah medzi komitentom a komisionárom (pozri rozsudok vo veci Henfling a i., bod 36).

⁴⁵ Pozri okrem iného BERLIN, D.: *Directive TVA 2006/112: commentaire article par article*. Brusel: Bruylant, 2020, komentár k článku 28 smernice o DPH, s. 228. Keďže v judikatúre Súdneho dvora sa odkazuje na „komisionára“, budem tento pojem používať na označovanie sprostredkovateľa v reťazci transakcií.

⁴⁶ Znamená to, že zákazník nepozná totožnosť komitenta.

⁴⁷ Podľa článku 46 smernice o DPH, zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11), „miestom poskytovania služieb, ktoré poskytuje nezdaniteľnej osobe sprostredkovateľ, ktorý koná v mene a na účet inej osoby, je miesto poskytovania základnej transakcie v súlade s ustanoveniami tejto smernice“.

⁴⁸ Rozsudok vo veci Henfling a i. (bod 38).

⁴⁹ Pozri okrem iného CLAESSENS, S., a CORBETT, T.: *Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World*. In: LANG, M., a LEJEUNE, I.: *VAT/GST in a Global Digital Economy*. Alphen on the Rhine: Wolters Kluwer, 2015, s. 59 – 78. Pozri tiež v tej istej publikácii NGUYEN, D.: *Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013*, s. 79 – 82.

⁵⁰ Pozri poznámku pod čiarou 11 vyššie.

potrebné spresniť, kto je na účely DPH poskytovateľom, v prípade, že elektronicky poskytované služby alebo telefonické služby poskytované cez internet sú odberateľovi poskytované prostredníctvom telekomunikačných sietí alebo cez rozhranie alebo portál.

58. V tejto súvislosti sa v článku 9a, ktorý je jedným z rôznych ustanovení vykonávacieho nariadenia č. 282/2011, stanovuje, ako sa „pri uplatňovaní článku 28 smernice [o DPH]“ má článok 28 uvedenej smernice vykladať v prípade, že elektronicky poskytované služby sú poskytované prostredníctvom telekomunikačnej siete, rozhrania alebo portálu, ako je napríklad trh pre aplikácie.

59. Po prvé článok 28 smernice o DPH je však *formulovaný všeobecne* bez toho, aby obsahoval obmedzenia, pokiaľ ide o jeho pôsobnosť alebo rozsah.⁵¹ Preto žiadna kategória služieb nie je vylúčená z vecnej pôsobnosti tohto článku. Po druhé článok 9a sa týka konkrétnej otázky, kedy má sprostredkovateľ povinnosť platiť DPH v prípade, že sú elektronicky poskytované služby poskytované okrem iného prostredníctvom online platformy. Podľa mňa je jasné, že táto otázka patrí do rámca článku 28 smernice o DPH. Domnievam sa preto, že článok 9a je v súlade s podstatnými všeobecnými cieľmi, ktoré sleduje článok 28 uvedenej smernice.

b) O potrebe alebo užitočnosti článku 9a na vykonávanie článku 28 smernice o DPH

60. Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že pokiaľ ide o voľnú úvahu normotvorcu Únie pri priznávaní delegovanej právomoci alebo vykonávacej právomoci, súdne preskúmanie sa obmedzuje na zjavne nesprávne posúdenia, pokiaľ ide o to, či normotvorca Únie mohol na jednej strane odôvodnene konštatovať, že právny rámec, ktorý vymedzil v článku 28 smernice o DPH, vyžaduje na účely jeho vykonávania iba spresnenie, bez zmeny alebo doplnenia jeho nepodstatných prvkov, a po druhé, že ustanovenia daného článku vyžadujú jednotné podmienky na vykonávanie.⁵²

61. Pred prijatím článku 9a pozícia komisionára vo vzťahu k DPH vyvolala diskusiu vo výbore pre DPH, ktorá viedla k prijatiu usmernení na jeho 93. zasadnutí uskutočnenom 1. júla 2011.⁵³ Tento výbor sa „takmer jednohlasne“ domnieval, že určenie miesta poskytovania elektronických služieb, ktoré prijíma konečný zákazník online alebo prostredníctvom iných telekomunikačných sietí od poskytovateľa elektronických služieb prostredníctvom sprostredkovateľa alebo tretej strany zúčastňujúcej sa na poskytovaní, si vyžaduje určenie toho, kto je poskytovateľom elektronickej služby. Tento výbor okrem toho zastával „takmer jednohlasne“ ten názor, že v prípade, že elektronickej služba je poskytovaná konečnému zákazníkovi, sprostredkovateľ alebo tretia strana zúčastňujúca sa na poskytovaní sa považuje za konajúcu vo vlastnom mene, pokiaľ vo vzťahu ku konečnému spotrebiteľovi samotný poskytovateľ elektronickej služby nie je výslovne označený ako poskytovateľ elektronickej služby.

⁵¹ Pozri bod 53 vyššie.

⁵² Pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. marca 2014, Komisia/Parlament a Rada (C-427/12, EU:C:2014:170, bod 40).

⁵³ Dokument C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709, ktorý je k dispozícii na tejto adrese: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf, s. 155.

62. Po prijatí článku 9a Komisia vypracovala vysvetlivky týkajúce sa okrem iného uvedeného ustanovenia.⁵⁴ Podľa vyhlásenia o odmietnutí zodpovednosti, ktoré je v nich zahrnuté, však tieto vysvetlivky nie sú právne záväzné. Platnosť článku 9a nemôže byť posudzovaná na základe týchto vysvetliviek ako takých o to viac, že ich vypracovala Komisia, a nie Rada. Napriek tomu predstavujú podľa môjho názoru tieto vysvetlivky dokument, ktorý možno zohľadniť pri objasňovaní zámeru Rady pri prijímaní daného článku. Napríklad v týchto vysvetlivkách sa uvádza, že „keď sa telekomunikačné a elektronické služby poskytujú konečnému spotrebiteľovi (B2C), povinnosť zaplatiť DPH daňovým orgánom má poskytovateľ služieb. Je preto veľmi dôležité s istotou identifikovať, kto je poskytovateľom poskytovaných služieb, najmä ak sa tieto služby neposkytujú priamo konečnému spotrebiteľovi, ale poskytujú sa cez sprostredkovateľov“.⁵⁵ Komisia dodala, že „dodávateľské reťazce sú často dlhé a môžu byť cezhraničné. Ak to tak je, môže byť ťažké spoznať, kedy sa služby nakoniec poskytnú konečnému spotrebiteľovi a kto je zodpovedný za DPH z poskytnutia tejto služby. Na zabezpečenie právnej istoty pre všetky zúčastnené strany a zabezpečenie výberu dane bolo potrebné vymedziť, kto v reťazci sa musí považovať za poskytovateľa služby konečnému spotrebiteľovi“.⁵⁶

63. Z vyššie uvedeného vyplýva, že článok 9a je *technickej povahy*, t. j. objasňuje situáciu komisionárov pôsobiacich v oblasti elektronického obchodu stanovením kritérií na identifikáciu poskytovateľov služieb s cieľom určiť, kto má povinnosť platiť DPH, a určiť miesto zdaniteľných transakcií.⁵⁷ Ako Komisia uviedla vo vysvetlivkách, takéto objasnenie má dvojaký účel, konkrétne poskytnúť právnu istotu jednotlivým stranám zúčastňujúcim sa na reťazci transakcií a zabezpečiť správny výber DPH vo vzťahu k rôznym dodávkam služieb. Bez takéhoto objasnenia môže vzniknúť problém dvojitého zdaňovania cezhraničných transakcií, ako sa uvádza v odôvodnení 62 smernice o DPH, alebo naopak problém nezdanenia v reťazci, ktorý okrem iného zahŕňa aj online platformu. Navyše podľa judikatúry Súdneho dvora správne uplatňovanie smernice o DPH umožňuje vyhnúť sa dvojitému zdaneniu a zabezpečiť daňovú neutralitu.⁵⁸ Okrem toho bez ustanovenia stanovujúceho jednotné uplatňovanie súčasného systému DPH v takýchto otázkach by každý z poskytovateľov služieb mohol byť individuálne povinný platiť daň, čo by zahŕňalo identifikáciu každého z nich v jednotlivých dotknutých štátoch, čo by prakticky znemožňovalo výber dane. V tejto súvislosti je potrebné dodať, že DPH je vlastným zdrojom Európskej únie.

64. Za týchto okolností sa domnievam, že Rada mohla odôvodnene konštatovať, že je oprávnená spresniť normatívny obsah článku 28 smernice o DPH vo vzťahu k elektronicky poskytovaným službám v súlade s článkom 291 ods. 2 ZFEÚ a že priznanie vykonávacej právomoci tejto inštitúcii sa môže považovať za odôvodnené na zabezpečenie jednotných podmienok na vykonávanie článku 28 uvedenej smernice vo vzťahu k týmto službám. V tomto zmysle je článok 9a podľa všetkého potrebný alebo užitočný na vykonávanie článku 28 smernice.

⁵⁴ Pozri dokument s názvom „Vysvetlivky k zmenám DPH EÚ, pokiaľ ide o miesto poskytovania telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového a televízneho vysielať a elektronických služieb, ktoré nadobudnú účinnosť v roku 2015 [vykonávacie nariadenie Komisie (EÚ) č. 1042/2013] (ďalej len „vysvetlivky“), zverejnený 3. apríla 2014, ktorý je k dispozícii na tejto adrese: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_sk_0.pdf.

⁵⁵ Bod 3.2 vysvetliviek.

⁵⁶ Bod 3.3 vysvetliviek.

⁵⁷ Ako sa uvádza v odôvodnení 1 vykonávacieho nariadenia č. 1042/2013, „smernica [o DPH] stanovuje, že od 1. januára 2015 majú byť všetky telekomunikačné služby, služby rozhlasového a televízneho vysielať a elektronicky poskytované služby poskytované nezdaniteľnej osobe zdaňované v členskom štáte, v ktorom je odberateľ usadený, v ktorom má trvalé bydlisko, alebo kde sa obvykle zdržiava bez ohľadu na to, kde je usadená zdaniteľná osoba poskytujúca tieto služby. Väčšina iných služieb poskytovaných nezdaniteľnej osobe sa aj naďalej zdaňuje v členskom štáte, v ktorom je usadený ich poskytovateľ“.

⁵⁸ Pozri rozsudok z 18. júna 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 50).

c) O otázke, či článok 9a spresňuje článok 28 smernice o DPH bez jeho doplnenia alebo zmenenia

65. Na tomto mieste treba podrobne zvážiť znenie článku 9a, aby bolo možné určiť, či sa v tomto článku skutočne stanovujú podrobnejšie podmienky vo vzťahu k článku 28 smernice o DPH bez jeho doplnenia alebo zmenenia. Článok 9a pozostáva z troch odsekov, pričom prvý z nich má tri pododseky; úvahy vnútroštátneho súdu a pripomienky spoločnosti Fenix, pokiaľ ide o neplatnosť tohto článku, sa týkajú týchto pododsekov.

66. V článku 9a ods. 1 prvom pododseku (ďalej len „prvý pododsek“) sa uvádza, že na účely uplatňovania článku 28 smernice o DPH v prípade, že sú elektronicky poskytované služby poskytované prostredníctvom telekomunikačnej siete, rozhrania alebo portálu, ako je napríklad trh pre aplikácie, sa o zdaniteľnej osobe, ktorá sa zúčastňuje na tomto poskytovaní služieb, predpokladá, že koná vo vlastnom mene, ale na účet poskytovateľa týchto služieb, s výnimkou prípadu, keď je daný poskytovateľ služby výslovne označený uvedenou zdaniteľnou osobou za dodávateľa a uvedie sa to v zmluvných dojednaniach medzi zmluvnými stranami.

67. V článku 9a ods. 1 druhom pododseku (ďalej len „druhý pododsek“) sa stanovuje, že na to, aby sa poskytovateľ elektronicky poskytovaných služieb mohol považovať za výslovne označeného zdaniteľnou osobou za dodávateľa týchto služieb, musia byť splnené dve kumulatívne podmienky: po prvé na faktúre, ktorú vydala alebo sprístupnila každá zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na poskytovaní elektronicky poskytovaných služieb, sa musia identifikovať takéto služby a ich poskytovateľ a po druhé na príjmovom pokladničnom doklade alebo doklade o zaplatení, ktorý bol vydaný alebo sprístupnený odberateľovi, sa musia identifikovať elektronicky poskytované služby a ich poskytovateľ.

68. V článku 9a ods. 1 treťom pododseku (ďalej len „tretí pododsek“) sa stanovuje, že na účely odseku 1 zdaniteľná osoba, ktorá v súvislosti s poskytovaním elektronicky poskytovaných služieb schváli účtovanie poplatkov odberateľovi, schváli poskytovanie služieb alebo stanoví všeobecné pravidlá a podmienky poskytovania, nemôže výslovne uviesť ďalšiu osobu ako poskytovateľa uvedených služieb.

69. Pokiaľ ide o prvý pododsek, je potrebné dbať na to, že článok 28 smernice o DPH sa vzťahuje na situáciu zdaniteľnej osoby, „ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby“, bez definovania toho, *kedy* sa zdaniteľná osoba za takúto považuje. Podľa prvého pododseku sa v prípade elektronicky poskytovaných služieb poskytovaných okrem iného prostredníctvom online platformy o zdaniteľnej osobe, ktorá sa zúčastňuje na tomto poskytovaní služieb, *predpokladá*, že koná vo vlastnom mene, ale na účet poskytovateľa týchto služieb. Ak platí táto domnienka, z článku 28 smernice o DPH vyplýva, že táto zdaniteľná osoba potom prijala a poskytla tieto služby sama, a v dôsledku toho je povinná platiť DPH ako komisionár.

70. Ako správne poznamenáva Fenix, domnienka obsiahnutá v prvom pododseku, ktorej zámerom je stanoviť podrobnejšie podmienky k tomu, *kedy* sprostredkovateľ koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, sa v článku 28 smernice o DPH neuvádza. Fenix z tejto skutočnosti vyvodzuje, že doplnenie alebo zmena daného článku presahuje rámec samotného vykonávania. Slová „vo vlastnom mene“, obsiahnuté v danom článku, si nevyžadujú vykonávací akt a boli v súlade s judikatúrou Súdneho dvora posúdené vzhľadom na zmluvný vzťah medzi stranami. Domnienka zavedená v prvom pododseku sa však uplatňuje bez ohľadu na zmluvnú a obchodnú realitu, bez ohľadu na uvedenú judikatúru. Okrem toho táto domnienka stanovuje, že

komisionári sa považujú za poskytovateľov a príjemcov dodávky, aj keď je existencia zastúpenia jasná a totožnosť komitenta je známa, čo mení prístup, podľa ktorého majú komisionári povinnosť podľa článku 28 smernice o DPH.

71. S takýmto výkladom nesúhlasím.

72. Po prvé Fenix tvrdí, že normotvorca Únie nemal v úmysle upraviť v článku 28 smernice o DPH otázku toho, *keď* sprostredkovateľ, ktorý sa podieľa na poskytovaní služieb, koná vo vlastnom mene. Pojem „zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby“, ktorý je autonómny pojem práva Únie, sa však v uvedenom článku vyskytuje. V tejto súvislosti prvý pododsek stanovuje podrobnejšie podmienky vo vzťahu k (a nedoplňa) význam tohto pojmu, stanovením domnienky. V uvedenom pododseku sa preto objasňuje a konkretizuje článok 28 smernice o DPH, ktorý je formulovaný všeobecne, pokiaľ ide o konkrétnu situáciu elektronicky poskytovaných služieb, s cieľom zabezpečiť, aby bol uvedený článok jednotne uplatňovaný vo všetkých členských štátoch.

73. Po druhé, ako je zrejmé z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, Rada môže prijať všetky vykonávacie opatrenia, ktoré sú potrebné alebo užitočné na vykonávanie článku 28 smernice o DPH, za predpokladu, že s ním nie sú v rozpore.⁵⁹ Domnienka stanovená v prvom pododseku nie je v rozpore so znením daného článku. Inými slovami, výklad prijatý Radou v prvom pododseku je už zahrnutý v rámci legislatívneho aktu, pravdepodobne ako jeden z jeho ďalších možných výkladov.⁶⁰

74. Po tretie domnienka stanovená v prvom pododseku je vyvrátiteľná. Podľa tohto pododseku je táto domnienka vyvrátená v prípade, keď je daný poskytovateľ služby výslovne označený uvedenou zdaniteľnou osobou za dodávateľa a uvedie sa to v zmluvných dojednaniach medzi zmluvnými stranami. V pododseku sa teda zohľadňuje zmluvná a obchodná realita vzťahu medzi osobami zapojenými do reťazca transakcií. Tieto osoby sa potom môžu dohodnúť, že zdaniteľná osoba, ktorá sa zúčastňuje na dodávke, sa nebude považovať za poskytovateľa služieb, a v takom prípade daná osoba nie je povinná platiť DPH.

75. Po štvrté, ako Komisia upozorňuje vo svojich písomných pripomienkach, ešte pred prijatím článku 9a sa článkom 28 smernice o DPH stanovoval presun povinnosti platiť DPH, pokiaľ ide o poskytovanie služieb, pri ktorom zúčastnený sprostredkovateľ koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby. V samotnom uvedenom článku sa na základe právnej domnienky uvedenej v bode 35 rozsudku vo veci Henfling a i. stanovuje, že sprostredkovateľ sa má považovať za osobu, ktorá tieto služby poskytla sama, a v dôsledku toho je povinná platiť DPH. Podľa prvého pododseku majú poskytovateľ služieb a komisionár možnosť sa rozhodnúť, že týmto poskytovateľom je dodávateľ služieb v súlade s ich zmluvnými dojednaniami. Preto nedochádza k žiadnej zmene prístupu, podľa ktorého majú komisionári povinnosť podľa článku 28 smernice o DPH. Vzhľadom na vyššie uvedené sa domnievam, že prvý pododsek *spresňuje* článok 28 smernice o DPH, pričom ho nemení ani nedoplňa.

76. Pokiaľ ide o druhý pododsek, Fenix tvrdí, že v tomto ustanovení sa uvádzajú striktné a obmedzené kritériá na vyvrátenie domnienky zavedenej v prvom pododseku, kritériá, ktoré nie sú zahrnuté v článku 28 smernice o DPH, ktorými sa dopĺňajú ďalšie dve povinné a kumulatívne kritériá. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že druhý pododsek priamo súvisí s prvým pododsekom a riadi sa tou istou logikou v tom smere, že podrobne stanovuje podmienky, za

⁵⁹ Pozri bod 33 vyššie.

⁶⁰ Pozri bod 45 vyššie.

akých je v prípade elektronicky poskytovaných služieb poskytovateľ služieb výslovne označený komisionárom ako dodávateľ týchto služieb. Tieto podmienky sa týkajú informácií, ktoré musia byť uvedené na faktúre, ktorá je dokumentom, ktorý v zásade vydáva podnik registrovaný na účely DPH, ktorý sa venuje poskytovaniu služieb. Ide preto o otázku dokázania, pokiaľ ide o vyvrátenie domnienky, že sprostredkovateľ zúčastňujúci sa na poskytovaní koná vo vlastnom mene, ale na účet poskytovateľa služieb, pričom jej posúdenie prináleží vnútroštátnym súdom. Keďže podľa môjho názoru prvý pododsek je platný v tom smere, že patrí do vykonávacích právomocí Rady, druhý pododsek, ktorý je v súlade s tým istým kontextom, je podľa všetkého platný tiež.

77. Pokiaľ ide o tretí pododsek, uvádza sa v ňom, že zdaniteľná osoba, ktorá schváli účtovanie poplatkov odberateľovi, schváli poskytovanie služieb alebo stanoví všeobecné pravidlá a podmienky poskytovania, nemôže výslovne uviesť ďalšiu osobu ako poskytovateľa uvedených služieb. Z tohto pododseku vyplýva, že ak sú tieto podmienky splnené, domnienka nemôže byť vyvrátená, a preto sa stáva nevyvrátiteľnou.

78. Fenix argumentuje, že tieto podmienky nie sú stanovené v článku 28 smernice o DPH. Z tretieho pododseku vyplýva, že pre online platformu je extrémne ťažké vyhnúť sa uplatneniu tohto článku v prospech situácie, v ktorej prevažujú zmluvné, obchodné a hospodárske reality. Rovnako ako vnútroštátny súd aj Fenix odkazuje po prvé na pracovný dokument č. 885,⁶¹ v ktorom sa uvádza, že zamýšľaným účinkom článku 9a je, aby sa uplatňoval čo možno najvšeobecnejšie, a po druhé na správu,⁶² ktorá podporila návrh smernice, ktorý predložila Komisia 1. decembra 2016,⁶³ z ktorej je zjavné, že cieľom článku 9a nie je uplatňovať článok 28 smernice o DPH, ale je ním presunúť povinnosti platiť DPH na sprostredkovateľa. Ide preto o zmenu rámca článku 28 tejto smernice, čo presahuje vykonávacie právomoci, ktoré boli Rade zverené.

79. Okrem toho bol vo vysvetlivkách prijatý výklad článku 9a, ktorý neumožňuje vyvrátenie tejto domnienky v prípade online platformy. Pokiaľ ide o stanovenie všeobecných pravidiel a podmienok poskytovania v zmysle tretieho pododseku, v týchto vysvetlivkách sa uvádza, že tieto pravidlá a podmienky sú napríklad všeobecnými zmluvnými podmienkami, ktoré stanovujú trhy alebo podobné platformy, ktoré žiadajú používateľov, aby súhlasili so všeobecnými zmluvnými podmienkami používania danej webovej stránky alebo platformy. Podľa názoru spoločnosti Fenix však podmienky používania online platformy nie sú všeobecnými zmluvnými podmienkami poskytovania v zmysle tretieho pododseku. Ak by to tak bolo, všetky online platformy by patrili do rozsahu pôsobnosti článku 28 smernice o DPH bez ohľadu na zmluvné podmienky poskytovania týkajúce sa zastupovania a hospodárskej a obchodnej reality, pokiaľ nemajú podmienky používania svojej webovej stránky, čo by bolo obchodne neobzretné. Fenix dodáva, že pokiaľ ide o schválenie účtovania poplatkov odberateľovi alebo schválenie poskytovania služieb, vo vysvetlivkách sa uvádza, že zahrnuté situácie sú situáciami, v ktorých zdaniteľná osoba môže „ovplyvniť“ okrem inej podmienky poskytovania. Týmto všeobecným výkladom sa ďalej mení uplatňovanie článku 28 smernice o DPH.

⁶¹ Pozri poznámku pod čiarou 8 vyššie.

⁶² Pozri poznámku pod čiarou 9 vyššie.

⁶³ Pozri poznámku pod čiarou 10 vyššie.

80. Tento tretí pododsek je kľúčovým prvkom prejednávanej veci, ako poznamenali vedľajší účastníci konania na pojednávaní, a platnosť nevyvrátiteľnej domnienky stanovenej v uvedenom pododseku je spochybnená určitými autormi vo vzťahu k článku 28 smernice o DPH.⁶⁴ Domnievam sa, že tvrdenia, ktoré Fenix predložila na podporu neplatnosti tretieho pododseku, je možné zoskupiť do štyroch kategórií.

81. Prvá kategória argumentov sa týka cieľa tretieho pododseku, ktorým je presunúť povinnosti zaplatiť DPH na sprostredkovateľa, na rozdiel od článku 28 smernice o DPH. Ako som však už objasnil v bode 75 vyššie, cieľom článku 28 smernice o DPH a predtým článku 6 ods. 4 šiestej smernice bolo presunúť povinnosti v oblasti DPH na komisionára. Článok 9a a jeho tretí pododsek podporujú tento cieľ spresnením podrobných pravidiel, ktoré upravujú tento presun, pokiaľ ide o služby poskytované elektronicky.

82. Druhá kategória argumentov sa týka analýzy Komisie, pokiaľ ide o článok 9a, ktorá je zahrnutá vo vysvetlivkách. Ako som však už uviedol v bode 62 vyššie, tieto vysvetlivky nie sú právne záväzné a platnosť daného článku preto nemožno posudzovať na základe týchto vysvetliviek ako takých. Otázka toho, či Rada presiahla svoje vykonávacie právomoci, preto musí byť preskúmaná výlučne na základe znenia daného článku. V každom prípade tvrdenie spoločnosti Fenix, že by bolo „obchodne neobozretné“ pre online platformy, aby si nestanovili podmienky používania svojej webovej stránky, je podľa všetkého v prejednávanej veci irelevantné. Ide totiž o rozhodnutie dotknutých platforiem, ktoré môže byť významné z obchodného hľadiska, ale má aj daňové dôsledky, hoci tieto daňové následky platformy nepovažujú za želané.

83. Tretia kategória argumentov sa týka judikatúry Súdneho dvora, podľa ktorej zohľadnenie hospodárskej a obchodnej reality predstavuje základné kritérium aplikácie spoločného systému DPH.⁶⁵ Preto v bode 42 rozsudku vo veci Henfling a i. Súdny dvor uviedol, že pokiaľ ide o činnosť prevádzkovateľov trafik, ktorých sa týka konanie vo veci samej, treba zdôrazniť, že hoci podmienka uvedená v článku 6 ods. 4 šiestej smernice týkajúca sa skutočnosti, že zdaniteľná osoba musí konať vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, sa má vykladať na základe predmetných zmluvných vzťahov, skutočnosťou zostáva, že správne fungovanie spoločného systému DPH zavedeného touto smernicou si zo strany vnútroštátneho súdu vyžaduje konkrétne overenie, ktorým možno určiť, či vzhľadom na všetky údaje prejednávanej veci predmetní prevádzkovatelia trafik skutočne konajú pri zbere stávkov vo vlastnom mene. Súdny dvor ďalej v bode 43 uvedeného rozsudku uviedol kritériá, ktoré je potrebné zohľadniť pri určovaní toho, či prevádzkovatelia trafik konajú alebo nekonajú vo vlastnom mene.

84. Je však potrebné poznamenať, že predmetná situácia v konaní vo veci samej sa v podstatných aspektoch líši od prípadu, ktorý viedol k rozsudku vo veci Henfling a i. V kontexte uplatňovania článku 28 smernice o DPH poskytoval článok 9a ďalšie podrobnosti, ktoré neexistovali v čase, keď bol vyhlásený uvedený rozsudok, pokiaľ ide o situáciu komisionárov, a uvádzal, do akej miery sa predpokladá, že zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa na poskytovaní elektronických služieb koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby.⁶⁶

⁶⁴ Pozri okrem iného WEIDMANN, M.: The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: Practical Consequences – The German Example. In: *EC Tax Review*, zv. 24, č. 2, 2015, s. 105 – 118, najmä s. 113; HENKOW, O.: Acting in One's Own Name on Someone Else's Behalf: A Changing Concept? In: EGHOLM ELGAARD, K. K., RAMSDAHL JENSEN, D., a STENSGAARD, H. (eds.): *Momsloven 50 år – festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov*. Copenhagen: Ex Tuto Publishing A/S, 2017, s. 241 – 254.

⁶⁵ Pozri okrem iného rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, bod 48 a citovaná judikatúra).

⁶⁶ Vo svojich písomných pripomienkach Komisia uviedla, že rozsudkom vo veci Henfling a i. sa preukázala potreba prijať jednotné pravidlo na objasnenie situácie, v ktorej sprostredkovateľ koná vo vlastnom mene, čo sa dosiahlo prijatím článku 9a.

85. Okrem toho podľa prvého pododseku sa má *zdaniteľná osoba zúčastňujúca sa* na poskytovaní služieb považovať za konajúcu vo vlastnom mene, ale na účet poskytovateľa týchto služieb. V tejto súvislosti sa v treťom pododseku stanovujú tri podmienky, na základe ktorých sa domnienka stáva nevyvrátiteľnou, a to keď zdaniteľná osoba schváli účtovanie poplatkov odberateľovi, schváli poskytovanie služieb alebo stanoví všeobecné pravidlá a podmienky poskytovania. Ak je splnená len jedna z týchto podmienok, zdaniteľná osoba nemôže výslovne označiť inú osobu ako poskytovateľa týchto služieb. Hoci sa v článku 28 smernice o DPH nešpecifikujú podmienky, za ktorých má byť zdaniteľná osoba považovaná za „zúčastňujúcu sa“ na poskytovaní služieb, podľa všetkého sa zdá, že v týchto troch situáciách uvedených v treťom pododseku sa sprostredkovateľ skutočne *zúčastňuje*⁶⁷ na poskytovaní, výsledkom čoho je, že sa nevyvrátiteľne považuje za osobu konajúcu vo vlastnom mene, ale na účet dodávateľa služieb.⁶⁸

86. Konkrétne, keď online platforma „stanoví všeobecné pravidlá a podmienky poskytovania“ služieb, jednostranne určí tieto podmienky, ktoré musí konečný spotrebiteľ dodržať predtým, než sa poskytovanie služieb uskutoční.⁶⁹ V takejto situácii sa mi zdá zrejmé, že ak sa platforma takto rozhodla, daná platforma sa zúčastňuje na poskytovaní služieb a musí sa považovať za dodávateľa týchto služieb, s príslušnými následkami v oblasti DPH, ktoré z toho vyplývajú. Existuje jednoznačný rozdiel oproti situácii podľa článku 9a ods. 3, podľa ktorého sa tento článok neuplatňuje na zdaniteľnú osobu, ktorá *len zabezpečuje* spracovanie platieb v súvislosti s elektronicky poskytovanými službami alebo telefonickými službami poskytovanými cez internet a ktorá sa *nezúčastňuje na poskytovaní týchto služieb*. V takom prípade sa zdaniteľná osoba nezúčastňuje na poskytovaní služieb. Inými slovami, podľa môjho názoru sa v treťom pododseku zohľadňujú hospodárske a obchodné reality a nielen zmluvné vzťahy.⁷⁰ Príslušne vzhľadom na judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa článku 28 smernice o DPH a článku 14 ods. 2 písm. c) uvedenej smernice, ktorý tiež vychádza z ekonomickej reality,⁷¹ Rada neprekročila svoje vykonávacie právomoci, keď prijala tretí pododsek.

87. V rovnakom duchu výbor pre DPH „jednohlasne“ súhlasil vo svojich usmerneniach,⁷² že dodávateľ v reťazci nemôže byť v rozpore so skutočnosťou a relevantnými právnymi požiadavkami oprávnený rozhodnúť, že sa nezúčastňuje na poskytovaní a že sa preto naňho nevzťahuje článok 9a. Tretí pododsek tu na základe skutočností týkajúcich sa skutočnej situácie sprostredkovateľa v reťazci transakcií prijíma nevyvrátiteľnú domnienku na účely zohľadnenia ekonomickej reality. Preto, ak sa zdaniteľná osoba zúčastňuje na poskytovaní služieb, nemôžu sa uplatňovať zmluvné pravidlá a podmienky, v ktorých sa stanovuje, že nie je poskytovateľom služieb.

⁶⁷ Podľa definície v slovníku *Le Petit Robert* z roku 2011 „zúčastniť sa“ môže byť vymedzené ako zasahovať medzi dvoma a viacerými ľuďmi s cieľom ich spojenia na účely umožnenia realizácie záležitostí, na ktorých majú záujem.

⁶⁸ Ako uvádza O. Henkow (s. 251 jeho článku; pozri poznámku pod čiarou 64 vyššie), zdá sa, že schválenie účtovania poplatkov odberateľovi zdaniteľnou osobou bez vykonania ďalších úkonov ide nad rámec toho, čo Súdny dvor uviedol v bode 43 rozsudku vo veci Henfling a i. V prvom rade sa však v uvedenom rozsudku uvádzajú kritériá, ktoré treba „najmä“ zohľadniť, čo znamená, že nejde o jediné kritériá. Ďalej pri vyhlásení uvedeného rozsudku neexistovalo vykonávacie nariadenie na účely spresnenia uplatňovania článku 28 smernice o DPH. Napokon normotvorcovi Únie je potrebné priznať určitú voľnú úvahu pri stanovovaní podrobnejších podmienok týkajúcich sa obsahu uvedeného článku.

⁶⁹ Na rozdiel od tvrdenia spoločnosti Fenix sa domnievam okrem iného, že všeobecné pravidlá a podmienky poskytovania v zmysle tretieho pododseku zahŕňajú všeobecné zmluvné podmienky používania online platformy, ako stanoví uvedená spoločnosť.

⁷⁰ Pozri v tomto smere rozsudok z 20. júna 2013, *Newey* (C-653/11, EU:C:2013:409, body 42 až 46).

⁷¹ Pozri okrem iného rozsudok z 3. septembra 2015, *Fast Bunkering Klaipėda* (C-526/13, EU:C:2015:536).

⁷² Usmernenia vyplývajúce zo 106. zasadnutia zo 14. marca 2016, dokument A-taxud.c.1(2016)3604550 – 904, s. 217, ktoré sú k dispozícii na tejto adrese: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf.

88. Štvrtá kategória tvrdení, ktoré už Fenix spomínala vo vzťahu k prvému pododseku, sa týka skutočnosti, že na základe domnienky stanovenej v treťom pododseku sa sprostredkovateľ považuje za osobu konajúcu vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, aj v prípade, že je zastúpenie zrejmé a totožnosť komitenta známa. Fenix tvrdí, že v takejto situácii by sprostredkovateľ nemal byť považovaný za osobu, ktorá uskutočňuje alebo prijíma poskytovanie služieb.

89. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora, keďže v článku 28 smernice o DPH je stanovené, že zdaniteľná osoba musí konať „v mene inej osoby“, pri poskytovaní služieb musí existovať dohoda medzi komisionárom a komitentom na účely udelenia príslušného zastúpenia pri plnení, na základe ktorého zástupca koná, na účet komitenta.⁷³ Ako už Komisia uviedla, dodávateľské reťazce sú často dlhé a môžu byť cezhraničné.⁷⁴ Za týchto okolností je potrebné sa domnievať, že v súvislosti s reťazcom transakcií týkajúcich sa poskytovania služieb v oblasti elektronického obchodu je komisionár v podstate netransparentným sprostredkovateľom. Samotná skutočnosť, že v určitej konkrétnej situácii je existencia zastúpenia jasná a totožnosť komitenta je známa, ako tvrdí Fenix vo vzťahu k prípadu v konaní vo veci samej, podľa mňa nestačí na to, aby sa tretí pododsek ako taký mohol považovať za neplatný.

d) *Ďalšie úvahy*

90. Podľa vnútroštátneho súdu je článok 9a oveľa rozsiahlejší než návrh nariadenia, ktorý predložila Komisia,⁷⁵ v ktorom sa vo vzťahu k článku 9a uvádza, že v prípade, že sú služby rozhlasového a televízneho vysielania alebo elektronicky poskytované služby poskytované prostredníctvom telekomunikačnej siete, rozhrania alebo portálu, ako je napríklad trh pre aplikácie patriaci sprostredkovateľovi alebo tretej strane zapojenej do poskytovania služby, na účely uplatňovania článku 28 smernice o DPH sa o uvedenom sprostredkovateľovi alebo tretej strane predpokladá, že koná vo vlastnom mene, ale na účet poskytovateľa služby, „pokiaľ vo vzťahu ku koncovému odberateľovi nie je poskytovateľ služby výslovne označený za dodávateľa“. Z tohto návrhu vyplýva, že uvedená domnienka by mala platiť, „ak nie je uvedené inak“, na rozdiel od článku 9a, ako bol prijatý.

91. Tento súd vychádza z predpokladu, že návrh predstavuje akt na vykonávanie článku 28 smernice o DPH, na účely článku 291 ods. 2 ZFEÚ. Najskôr by som však chcel poukázať na skutočnosť, že v tom istom návrhu sa stanovuje, tak ako v samotnom článku 9a, *domnienka*, že vo vzťahu k dotknutým službám sprostredkovateľ koná vo vlastnom mene, ale na účet poskytovateľa služieb. Článok 9a je preto v súlade s návrhom nariadenia, ktorý predložila Komisia. Po druhé podľa tohto návrhu je domnienka vyvrátená, ak je poskytovateľ služieb výslovne označený ako dodávateľ. Článok 9a vychádza z tej istej logiky a podrobne uvádza okolnosti, za ktorých môže byť domnienka vyvrátená. Preto podľa môjho názoru neexistuje žiadny zásadný rozdiel v prístupe medzi znením návrhu nariadenia a článkom 9a, ako bol prijatý.

92. Vnútroštátny súd okrem toho odkazuje na návrh smernice, ktorý predložila Komisia 1. decembra 2016,⁷⁶ ktorého cieľom bolo zmeniť znenie článku 28 smernice o DPH, ktorý údajne podporuje tvrdenie, že platnosť článku 9a je diskutabilná. V tejto súvislosti je potrebné

⁷³ Pozri rozsudok z 12. novembra 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, body 51 a 52).

⁷⁴ Pozri bod 62 vyššie.

⁷⁵ Pozri bod 20 vyššie.

⁷⁶ Pozri poznámku pod čiarou 10 vyššie.

poznamenať, že Komisia navrhla zmeniť článok 28 uvedenej smernice takto: „Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, vrátane prípadov použitia telekomunikačných sietí, rozhrania alebo portálu na takýto účel, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.“⁷⁷ Ako Rada poukázala vo svojich písomných pripomienkach, tento návrh bol považovaný za nadbytočný, keďže článok 28 smernice je všeobecným ustanovením, ktoré sa týka všetkých možných druhov služieb, vrátane elektronických služieb. V každom prípade mi nie je jasné, ako by sa návrh mohol považovať za podporujúci neplatnosť článku 9a.

93. V konečnom dôsledku sa preto domnievam, že uvedený článok je technickej povahy a jeho prijatie si nevyžadovalo politické rozhodnutia patriace do zodpovednosti normotvorcu Únie. V danom článku sa stanovujú podrobnejšie podmienky v oblasti elektronického obchodu vo vzťahu k uplatňovaniu článku 28 smernice o DPH bez jeho doplnenia alebo zmenenia, a to ani v nepodstatných prvkoch.

94. Alternatívne vláda Spojeného kráľovstva argumentuje, že ak by Súdny dvor považoval článok 9a ods. 1 za neplatný, časové účinky nadchádzajúceho rozsudku by mali byť obmedzené. V danej súvislosti by som uviedol tieto pripomienky.

95. Keď to podľa ustálenej judikatúry naliehavé dôvody právnej istoty odôvodňujú, má Súdny dvor podľa článku 264 druhého odseku ZFEÚ, ktorý sa analogicky uplatňuje v prejudiciálnom konaní, ktorého predmetom je posúdenie platnosti aktov Únie podľa článku 267 ZFEÚ, voľnú úvahu, aby v každom jednotlivom prípade uviedol tie z účinkov daného aktu, ktoré treba považovať za definitívne.⁷⁸ Preto Súdny dvor využil možnosť obmedziť časové účinky určenia neplatnosti právnej úpravy Únie v prípade, keď naliehavé dôvody právnej istoty súvisiace so všetkými záujmami, tak verejnými, ako aj súkromnými, ktoré vstupovali do hry v dotknutých veciach, bránili tomu, aby bol spochybnený výber alebo platenie peňažných súm uskutočňované na základe tejto právnej úpravy počas obdobia, ktoré prechádzalo dňu vyhlásenia rozsudku.⁷⁹

96. V prejednávanej veci vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že naliehavé dôvody právnej istoty odôvodňujú zachovanie všetkých právnych účinkov článku 9a, ktorý sa uplatňuje v Európskej únii od 1. januára 2015, až do dátumu nadchádzajúceho rozsudku. Vyhlásenie neplatnosti uvedeného článku by pravdepodobne malo závažné hospodárske následky vzhľadom predovšetkým na značný počet online transakcií realizovaných medzi podnikmi a konečnými spotrebiteľmi, hoci DPH bola priznaná, zaplatená a vybraná v dobrej viere na základe tohto článku, ktorý sa považoval za legitímne účinný. Uvedená vláda sa domnieva, že daňové prebytky priznané alebo zaplatené v rokoch 2015 až 2020, ktoré by mohli byť predmetom vrátení, by v Spojenom kráľovstve mohli dosiahnuť výšku 2,7 miliardy libier (GBP) (približne 3,215 miliardy eur). Okrem toho uvedená vláda uvádza, že obmedzenie časových účinkov nadchádzajúceho rozsudku je odôvodnené na základe neplatnosti, t. j. chyby spáchanej vo vzťahu k právnemu základu sporného aktu. Podľa jej názoru sa toto obmedzenie musí vzťahovať na všetky osoby a na všetky účely, výnimka sa nesmie vzťahovať na Fenix ani inú osobu, ktorá podala odvolanie na základe neplatnosti článku 9a pred dátumom rozsudku Súdneho dvora.

97. Vzhľadom na tvrdenia, ktoré predložila vláda Spojeného kráľovstva, a vzhľadom na závažné následky na značný počet právnych vzťahov, ku ktorým by mohlo dôjsť, ak Súdny dvor rozhodne o tom, že článok 9a je neplatný, podľa môjho názoru by časové účinky nadchádzajúceho rozsudku

⁷⁷ Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

⁷⁸ Rozsudok z 9. februára 2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, bod 37 a citovaná judikatúra).

⁷⁹ Rozsudok z 9. februára 2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, bod 38 a citovaná judikatúra).

mali byť obmedzené. Okrem toho Súdny dvor prislúcha, pokiaľ využíva možnosť retroaktívne obmedziť účinkov rozsudku v prejudiciálnom konaní, ktorým bol akt Únie vyhlásený za neplatný, určiť, či výnimka z obmedzenia časového účinku priznaná jeho rozsudku môže byť stanovená v prospech účastníka konania vo veci samej, ktorý podal na vnútroštátnom súde žalobu proti vnútroštátnym opatreniam vykonávacím akt Únie, alebo či naopak so zreteľom na tohto účastníka konania predstavuje vyhlásenie neplatnosti aktu Únie s účinkom len do budúcnosti vhodný prostriedok.⁸⁰ V tomto prípade, keďže Fenix predložila otázku neplatnosti článku 9a vnútroštátnemu súdu, sa domnievam, že pokiaľ ide o túto spoločnosť, časové účinky nadchádzajúceho rozsudku by nemali byť obmedzené.⁸¹

98. Vzhľadom na všetky skutočnosti uvedené v týchto návrhoch sa domnievam, že prijatím článku 9a Rada nepresiahla vykonávaciu právomoc, ktorá jej bola zverená článkom 291 ods. 2 ZFEÚ a článkom 397 smernice o DPH, vo vzťahu k článku 28 uvedenej smernice, a preto je článok 9a platný.

V. Návrh

99. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú predložil First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Prvostupňový súd (oddelenie pre daňové spory), Spojené kráľovstvo], takto:

Zo skúmania položenej prejudiciálnej otázky nevyplýva žiadna skutočnosť, ktorá by sa mohla dotknúť platnosti článku 9a vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, vloženého vykonávacím nariadením Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011.

⁸⁰ Pozri rozsudok z 28. apríla 2016, Borealis Polyolefine a i. (C-191/14, C-192/14, C-295/14, C-389/14 a C-391/14 až C-393/14, EU:C:2016:311, bod 108 a citovaná judikatúra).

⁸¹ Pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. apríla 1994, Roquette Frères (C-228/92, EU:C:1994:168, bod 28).