



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 28 februari 2023 *

”Begäran om förhandsavgörande – Europeiska unionens råds genomförandebefogenheter – Artikel 291.2 FEUF – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 28 och 397 – Beskattningsbar person som agerar i sitt namn men för en annans räkning – Leverantör av elektroniska tjänster – Genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 – Artikel 9a – Presumtion – Giltighet”

I mål C-695/20,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket) genom beslut av den 15 december 2020, som inkom till domstolen den 22 december 2020, i målet

Fenix International Ltd

mot

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen),

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice-ordföranden L. Bay Larsen, avdelningsordförandena A. Arabadjiev, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Safjan, L.S. Rossi (referent), D. Gratsias och M.L. Arastey Sahún samt domarna J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Z. Csehi och O. Spineanu-Matei,

generaladvokat: A. Rantos,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 3 maj 2022,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Fenix International Ltd, genom O. Bartholomew, S. Gilchrist och D. Greene, solicitors, T. Johnson, M. Schofield och V. Sloane, barristers,

* Rättegångsspråk: engelska.

- Förenade kungarikets regering, genom F. Shibli, i egenskap av ombud, biträdd av A. Macnab, barrister,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av A. Maddalo, avvocato dello Stato,
- Europeiska unionens råd, genom E. Chatziioakeimidou, M. Chavier och E. d'Ursel, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och C. Perrin, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 15 september 2022 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser giltigheten av artikel 9a i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 77, 2011, s. 1), i dess lydelse enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 (EUT L 284, 2013, s. 1) (nedan kallad genomförandeförordning nr 282/2011).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Fenix International Ltd (nedan kallat Fenix) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte- och tullmyndigheten, Förenade kungariket) (nedan kallad skattemyndigheten). Målet rör beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt som skattemyndigheten utfärdat för månaderna juli 2017–januari 2020 och april 2020.

Tillämpliga bestämmelser

Utträdesavtalet

- 3 Genom beslut (EU) 2020/135 av den 30 januari 2020 om ingående av avtalet om Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands utträde ur Europeiska unionen och Europeiska atomenergigemenskapen (EUT L 29, 2020, s. 1) (nedan kallat utträdesavtalet) godkände Europeiska unionens råd, på Europeiska unionens och Europeiska atomenergigemenskapens vägnar, detta avtal, vilket bifogades beslutet (EUT L 29, 2020, s. 7).
- 4 I artikel 86 i utträdesavtalet, med rubriken "Pågående mål vid Europeiska unionens domstol", föreskrivs följande i punkterna 2 och 3:

"2. Europeiska unionens domstol ska fortsätta att vara behörig att meddela förhandsavgöranden på begäran av domstolar i Förenade kungariket som framställts före övergångsperiodens utgång.

3. Vid tillämpningen av detta kapitel ska mål anses ha anhängiggjorts vid Europeiska unionens domstol, och begäranden om förhandsavgörande ska anses ha framställts, vid den tidpunkt då den handling genom vilken målet anhängiggörs registrerades vid domstolens ... kansli, ..."

- 5 I enlighet med artikel 126 i utträdesavtalet började övergångsperioden löpa den dag då detta avtal trädde i kraft och upphörde den 31 december 2020.

Mervärdesskattedirektivet

- 6 Med beaktande av datumen för de beskattningsbeslut avseende mervärdesskatt som är aktuella i det nationella målet ska nämnda mål prövas mot bakgrund av bestämmelserna i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 (EUT L 348, 2017, s. 7) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 7 Skälen 61–64 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:
- ”(61) Det är väsentligt att säkerställa att det gällande mervärdesskattesystemet tillämpas enhetligt. Tillämpningsföreskrifter är lämpliga för att uppnå detta mål.
- (62) Dessa bestämmelser bör i synnerhet lösa problemet med den dubbelbeskattning av gränsöverskridande transaktioner som kan inträffa till följd av att medlemsstaterna tillämpar bestämmelserna om platsen för beskattningsbara transaktioner på olika sätt.
- (63) Även om tillämpningsområdet för tillämpningsföreskrifterna kommer att vara begränsat, kommer dessa bestämmelser att ha budgetkonsekvenser som för en eller flera medlemsstater kan vara betydande. Följaktligen är det motiverat att rådet förbehåller sig rätten att utöva genomförandebefogenheterna.
- (64) Med hänsyn till det begränsade tillämpningsområdet bör dessa tillämpningsföreskrifter antas av rådet genom enhälligt beslut på förslag av [Europeiska] kommissionen.”
- 8 Avdelning IV i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Beskattningsbara transaktioner”. Kapitel 3 i denna avdelning rör ”[t]illhandahållande av tjänster” och i detta kapitel återfinns artikel 28.
- 9 I artikel 28 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:
- ”Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, skall han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.”
- 10 Avdelning V i mervärdesskattedirektivet har rubriken ”Platsen för beskattningsbara transaktioner, och kapitel 3 i nämnda avdelning rör ”[p]latsen för tillhandahållande av tjänster”. Avsnitt 3 i detta kapitel innehåller, i nio underavsnitt, en uppräknning av olika typer av tillhandahållande av tjänster. Bland dessa finns, i underavsnitt 8, sedan den 1 januari 2015, tillhandahållande av telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar samt tillhandahållande av elektroniska tjänster till en icke beskattningsbar person. Underavsnitt 8 består av artikel 58 i direktivet, vilken i punkt 1 föreskriver att dessa tjänster ska beskattas i den medlemsstat där personen är etablerad, är bosatt eller stadigvarande vistas.
- 11 Nämnda underavsnitt hade ändrats, med verkan från den 1 januari 2015, genom rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11). I skäl 1 i det direktivet anges att ”[f]örverkligandet av den inre marknaden samt globaliseringen, avregleringar och den tekniska

utvecklingen ... tillsammans [har] lett till mycket stora förändringar, såväl kvantitativt som strukturellt, när det gäller handeln med tjänster. Allt fler tjänster kan nu tillhandahållas på distans.”

12 I artikel 220 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Varje beskattningsbar person ska se till att en faktura i följande fall utfärdas antingen av honom själv eller av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person:

1. För leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person.

...”

13 I artikel 226 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

...

5. Den beskattningsbara personens och förvärvarens fullständiga namn och adress.

6. De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.

...”

14 I artikel 397 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Rådet skall enhälligt på kommissionens förslag besluta om nödvändiga åtgärder för tillämpningen av detta direktiv.”

Genomförandeförordning nr 282/2011

15 Skälen 2, 4 och 5 i genomförandeförordning nr 282/2011 har följande lydelse:

”(2) I [mervärdesskattedirektivet] anges regler om mervärdesskatt, vilka i vissa fall tolkas av medlemsstaterna. Antagandet av gemensamma tillämpningsföreskrifter för [mervärdesskattedirektivet] bör säkerställa en tillämpning av mervärdesskattesystemet som bättre överensstämmer med den inre marknadens syfte, i de fall det uppstår eller riskerar att uppstå skillnader i tillämpningen som är oförenliga med en väl fungerande inre marknad. Dessa tillämpningsföreskrifter blir juridiskt bindande först från och med den dag då denna förordning träder i kraft och påverkar inte giltigheten av den lagstiftning och den tolkning som medlemsstaterna tidigare antagit.

...

- (4) Målet med denna förordning är att säkerställa enhetlig tillämpning av det nuvarande mervärdesskattesystemet genom att fastställa tillämpningsföreskrifter för [mervärdesskattedirektivet], särskilt med avseende på beskattningsbara personer, leverans av varor och tillhandahållande av tjänster samt platsen för beskattningsbara transaktioner. I enlighet med proportionalitetsprincipen i artikel 5.4 i fördraget om Europeiska unionen går denna förordning inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. En enhetlig tillämpning säkerställs bäst av en förordning, eftersom den är bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.
- (5) Dessa tillämpningsföreskrifter innehåller specifika regler som klargör vissa tillämpningsfrågor och syftar till att just dessa specifika omständigheter ska behandlas enhetligt i hela unionen. De kan alltså inte överföras på andra fall och ska, med hänsyn till ordalydelsen, tillämpas restriktivt.”

16 Artikel 1 i genomförandeförordning nr 282/2011 har följande lydelse:

”I denna förordning fastställs tillämpningsföreskrifter för vissa bestämmelser i avdelningarna I–V ... i [mervärdesskattedirektivet].”

17 I skälen 1 och 4 i genomförandeförordning nr 1042/2013, genom vilken det med verkan från den 1 januari 2015 infördes ändringar i genomförandeförordning nr 282/2011, anges följande:

”(1) Enligt [mervärdesskattedirektivet] ska från och med den 1 januari 2015 samtliga telekommunikationstjänster, radio- och televisionssändningar samt elektroniska tjänster som tillhandahålls en icke beskattningsbar person beskattas i den medlemsstat där köparen är etablerad eller är bosatt eller stadigvarande vistas, oavsett var den beskattningsbara person som tillhandahåller dessa tjänster är etablerad. De flesta andra tjänster som tillhandahålls en icke beskattningsbar person fortsätter att beskattas i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad.

...

(4) Det är nödvändigt att specificera vem som i mervärdesskattehänseende är tillhandahållare när elektroniska tjänster eller telefoni som tillhandahålls via internet, tillhandahålls en köpare via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal.”

18 I artikel 9a i genomförandeförordning nr 282/2011, vilken införts genom genomförandeförordning nr 1042/2013, föreskrivs följande:

”1. Vid tillämpningen av artikel 28 i [mervärdesskattedirektivet] ska en beskattningsbar person som deltar i tillhandahållande av elektroniska tjänster som tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer, antas agera i eget namn men för leverantören av dessa tjänsters räkning, om inte den leverantören av den beskattningsbara personen uttryckligen anges som tillhandahållare och det kommer till uttryck i avtalsvillkoren mellan parterna.

För att leverantören av elektroniska tjänster ska kunna anses ha uttryckligen angetts som tillhandahållare av dessa tjänster av den beskattningsbara personen, ska följande villkor uppfyllas:

- a) Den faktura som varje beskattningsbar person som deltar i tillhandahållandet av de elektroniska tjänsterna utfärdar eller gör tillgänglig måste innehålla uppgifter om dessa tjänster och tillhandahållaren av dessa.
- b) Den räkning eller det kvitto som utfärdas till eller görs tillgänglig för köparen måste innehålla uppgifter om de elektroniska tjänsterna och tillhandahållaren av dessa.

Vid tillämpningen av denna punkt ska en beskattningsbar person som vad beträffar tillhandahållande av elektroniska tjänster godkänner debitering av köparen eller godkänner leverans av tjänsterna eller fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet inte kunna uttryckligen ange en annan person som tillhandahållare av dessa tjänster.

2. Punkt 1 ska också tillämpas om telefoni som tillhandahålls via internet, inklusive IP-telefoni (VoIP), tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer enligt de villkor som anges i den punkten.

3. Denna artikel ska inte gälla beskattningsbara personer som enbart tillhandahåller hantering av betalningar av elektroniska tjänster eller telefoni som tillhandahålls via internet, inklusive IP-telefoni (VoIP), och som inte deltar i tillhandahållandet av dessa elektroniska tjänster eller telefonitjänster.”

Målet vid den nationella domstolen och giltighetsfrågan

- 19 Fenix, ett bolag som är registrerat för mervärdesskatt i Förenade kungariket, driver på Internet en plattform för sociala nätverk som är känd under namnet OnlyFans (nedan kallad plattformen OnlyFans). Plattformen riktar sig till ”användare” från hela världen, som delas in i ”innehållsskapare” och ”fans”.
- 20 Alla innehållsskapare har en profil där de laddar upp och offentliggör innehåll, såsom fotografier, videor och meddelanden. Fansen kan få tillgång till innehåll som lagts upp av de innehållsskapare som de önskar följa eller med vilka de önskar interagera, genom engångsbetalningar eller genom att betala för en månadsprenumeration. Fansen kan även betala ”dricks” eller ge gåvor utan att något innehåll tillhandahålls som motprestation.
- 21 Varje upphovsman fastställer den månatliga prenumerationsavgiften, medan Fenix fastställer ett minimibelopp för såväl prenumerationer som för ”dricks”.
- 22 Fenix tillhandahåller inte bara plattformen OnlyFans, utan även den mekanism som gör det möjligt att genomföra finansiella transaktioner. Fenix ansvarar för att samla in och fördela betalningarna från fansen, med hjälp av en utomstående betaltjänstleverantör. Fenix fastställer även de allmänna villkoren för användning av plattformen OnlyFans.
- 23 Fenix tar ut 20 procent på varje belopp som betalas till en innehållsskapare och fakturerar denne motsvarande belopp. På det belopp som Fenix således tar ut tillämpar Fenix en mervärdesskattesats på 20 procent, som anges på de fakturor som Fenix utfärdar.
- 24 Alla betalningar anges på varje berörd fans bankkontoutdrag som en betalning som har gjorts till Fenix.

- 25 Den 22 april 2020 skickade skattemyndigheten beskattningsbeslut till Fenix avseende den mervärdesskatt som skulle betalas in för månaderna juli 2017–januari 2020 och för april 2020, då den ansåg att Fenix skulle anses agera i eget namn enligt artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011. Skattemyndigheten ansåg följaktligen att Fenix skulle betala mervärdesskatt på hela det belopp som mottagits från ett fan och inte endast på de 20 procent av detta belopp som Fenix tagit ut i form av en ersättning.
- 26 Den 27 juli 2020 överklagade Fenix till First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket), som är den hänskjutande domstolen. I överklagandet har Fenix i huvudsak bestritt giltigheten av den rättsliga grunden för beskattningsbesluten, det vill säga artikel 9a i genomförandeförordning nr 282/2011, samt de belopp som anges i respektive beslut.
- 27 Fenix har vid den hänskjutande domstolen gjort gällande att artikel 9a i genomförandeförordning nr 282/2011 innebär att artikel 28 i mervärdesskattedirektivet ändras och/eller kompletteras genom att nya regler införs. Artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 går nämligen utöver artikel 28 i mervärdesskattedirektivet genom att föreskriva att det ombud som deltar i ett tillhandahållande av elektroniska tjänster ska anses ha tagit emot och tillhandahållit dessa tjänster, trots att identiteten på leverantören, som är uppdragsgivaren, är känd. En sådan bestämmelse fråntar parterna deras avtalsfrihet och återspeglar inte de kommersiella och ekonomiska förhållandena. Den ändrar i grunden ombudets ansvar på mervärdesskatteområdet genom att skattebördan överförs på de plattformar som drivs på internet, eftersom det i praktiken är omöjligt att motbevisa presumtionen i artikel 9a.1 tredje stycket i genomförandeförordning nr 282/2011. Enligt Fenix överskrider artikel 9a följaktligen gränserna för de genomförandebefogenheter som rådet har tilldelats enligt artikel 397 i mervärdesskattedirektivet.
- 28 Den hänskjutande domstolen är osäker på huruvida artikel 9a i genomförandeförordning nr 282/2011 är giltig.
- 29 Den hänskjutande domstolen har, med hänvisning till domen av den 15 oktober 2014, parlamentet/kommissionen (C-65/13, EU:C:2014:2289), framhållit att en bestämmelse om tillämpning av en lagstiftningsakt endast är laglig om den är förenlig med de allmänna grundläggande mål som lagstiftningsakten eftersträvar, är nödvändig eller lämplig för lagstiftningsaktens genomförande och inte ändrar eller kompletterar lagstiftningsakten, inte ens i dess icke väsentliga delar. Även om artikel 9a i genomförandeförordning nr 282/2011 antas utgöra en åtgärd för tillämpning av artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, kan det ändå hävdas att rådet, genom att anta nämnda artikel 9a, har åsidosatt den genomförandebefogenhet det tilldelats.
- 30 Den hänskjutande domstolen har särskilt gjort gällande att presumtionen i artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 skulle kunna tillämpas på samtliga beskattningsbara personer som deltar i tillhandahållandet av tjänster, vilket inte utgör en teknisk åtgärd utan en radikal ändring av den rättsliga ram som följer av artikel 28 i mervärdesskattedirektivet. Enligt den hänskjutande domstolen förefaller presumtionen i artikel 9a.1 i genomförandeförordningen, och särskilt presumtionen i tredje stycket i denna bestämmelse, dessutom medföra att den skyldighet att konkret undersöka den beskattningsbara personens ekonomiska och affärsmässiga situation – som dock följer av artikel 28 i mervärdesskattedirektivet – faller bort, såsom domstolen preciserade i domen av den 14 juli 2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489).

- 31 Mot denna bakgrund beslutade First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstol (skatteavdelningen), Förenade kungariket) att vilandeförklara målet och ställa följande giltighetsfråga till domstolen:

”Ska artikel 9a i genomförandeförordning nr 282/2011 anses ogiltig på grund av att den går utöver rådets genomförandebefogenhet eller skyldighet enligt artikel 397 i mervärdesskattedirektivet, i den mån som den kompletterar och/eller ändrar artikel 28 i nämnda direktiv?”

EU-domstolens behörighet

- 32 Det följer av artikel 86.2 i utträdesavtalet, som trädde i kraft den 1 februari 2020, att EU-domstolen ska fortsätta att vara behörig att meddela förhandsavgörande på begäran av domstolar i Förenade kungariket som framställts övergångsperiodens utgång, vilken i enlighet med artikel 126 i avtalet fastställts till den 31 december 2020. Det följer vidare av artikel 86.3 i detta avtal att en begäran om förhandsavgörande ska anses ha framställts, i den mening som avses i artikel 86.2, vid den tidpunkt då den handling genom vilken målet anhängiggörs registrerades vid EU-domstolens kansli.
- 33 I förevarande mål registrerades begäran om förhandsavgörande, som ingavs av en domstol i Förenade kungariket, vid EU-domstolens kansli den 22 december 2020, det vill säga före utgången av övergångsperioden.
- 34 Av detta följer att EU-domstolen är behörig att meddela förhandsavgörande avseende denna begäran.

Giltighetsfrågan

- 35 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 är ogiltig i den mån rådet har kompletterat eller ändrat artikel 28 i mervärdesskattedirektivet och därmed har överskridit de genomförandebefogenheter som det – med tillämpning av artikel 291.2 FEUF – har tilldelats enligt artikel 397 i direktivet.

Inledande synpunkter

- 36 För det första erinrar EU-domstolen om att det enligt artikel 291.1 FEUF ankommer på medlemsstaterna att genomföra unionens rättsligt bindande akter. Det framgår emellertid av artikel 291.2 FEUF att kommissionen eller, i särskilda vederbörligen motiverade fall, och i de fall som anges i artiklarna 24 och 26 FEU, Europeiska unionens råd ska tilldelas genomförandebefogenheter genom unionens rättsligt bindande akter, om det krävs enhetliga villkor för genomförande av dessa akter.
- 37 Vad närmare gäller kravet på att tilldelningen av en sådan genomförandebefogenhet till rådet ska vara vederbörligen motiverad, har EU-domstolen redan slagit fast att det enligt artikel 291.2 FEUF krävs att skälen för att ge rådet befogenhet att vidta åtgärder för att genomföra en rättsligt bindande unionsakt ska vara utförliga (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 mars 2016, National Iranian Oil Company/rådet, C-440/14 P, EU:C:2016:128, punkterna 49 och 50 samt där angiven rättspraxis).

- 38 I förevarande fall tilldelas rådet genom artikel 397 i mervärdesskattedirektivet en genomförandebefogenhet i den mening som avses i artikel 291.2 FEUF. I nämnda artikel 397 föreskrivs nämligen att rådet enhälligt på kommissionens förslag ska besluta om nödvändiga åtgärder för tillämpningen av mervärdesskattedirektivet.
- 39 Det framgår i detta hänseende av skälen 61–63 i mervärdesskattedirektivet att unionslagstiftaren ansåg dels att föreskrifterna för att tillämpa detta direktiv måste vara enhetliga, bland annat för att motverka problemet med den dubbelbeskattnings av gränsöverskridande transaktioner som kan inträffa till följd av att medlemsstaterna tillämpar bestämmelserna om platsen för beskattningsbara transaktioner på olika sätt, dels att rådet borde förbehållas befogenheten att anta sådana tillämpningsföreskrifter på grund av de, ibland inte försumbara, konsekvenser som dessa åtgärder kan ha för medlemsstaternas budget.
- 40 Dessa skäl motiverar rådets befogenhet enligt artikel 397 i mervärdesskattedirektivet att vidta nödvändiga åtgärder för tillämpningen av detta direktiv, däribland artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011, som konkret syftar till att säkerställa en enhetlig tillämpning av artikel 28 i direktivet.
- 41 För det andra, vad gäller gränserna för de genomförandebefogenheter som avses i artikel 291.2 FEUF, ska det erinras om att antagande av grundläggande regler på ett område, såsom mervärdesskatt, är förbehållet unionslagstiftaren. Av detta följer att bestämmelser som utgör väsentliga delar av grundbestämmelserna och vars antagande kräver att det görs sådana politiska val som omfattas av unionslagstiftarens eget ansvar inte kan antas i sådana genomförandeakter eller delegerade akter som avses i artikel 290 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 september 2015, parlamentet/rådet, C-363/14, EU:C:2015:579, punkt 46 och där angiven rättspraxis).
- 42 Frågan vilka delar inom ett område som ska anses väsentliga ska grundas på objektiva omständigheter som kan bli föremål för domstolsprövning och det är härvid nödvändigt att beakta det berörda områdets kännetecken och särskilda egenskaper (dom av den 10 september 2015, parlamentet/rådet, C-363/14 EU:C:2015:579, punkt 47 och där angiven rättspraxis).
- 43 När rådet, med stöd av en rättsligt bindande unionsakt såsom mervärdesskattedirektivet, har befogenhet att anta tillämpningsföreskrifter, såsom artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011, får denna institution följaktligen inte, inom ramen för en sådan befogenhet, anta väsentliga bestämmelser på området. Sådana bestämmelser ska nämligen antas med iakttagande av det tillämpliga lagstiftningsförfarandet, det vill säga, vad gäller mervärdesskattedirektivet, det särskilda förfarande som införts genom artikel 113 FEUF.
- 44 EU-domstolen har dessutom redan slagit fast att kommissionens uppgift, när den tilldelats en genomförandebefogenhet, är att precisera innehållet i den berörda lagstiftningsakten, för att säkerställa att denna genomförs på ett enhetligt sätt i samtliga medlemsstater. Bestämmelserna i en genomförandeakt som antagits av kommissionen ska således dels iaktta de allmänna grundläggande mål som eftersträvas med den lagstiftningsakt som dessa bestämmelser är avsedda att precisera, dels vara nödvändiga eller lämpliga för att genomföra rättsakten på ett enhetligt sätt, utan att de kompletterar eller ändrar den, ens i dess icke väsentliga delar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 oktober 2014, parlamentet/kommissionen, C-65/13, EU:C:2014:2289, punkterna 43–46 och där angiven rättspraxis).

- 45 Dessa överväganden avseende gränserna för kommissionens genomförandebefogenheter gäller även när rådet, med tillämpning av artikel 291.2 FEUF, har tilldelats sådana befogenheter.
- 46 Det ska nämligen påpekas att det i artikel 291.2 FEUF, som hänvisar såväl till kommissionen som till rådet, inte görs någon åtskillnad vad gäller arten av och räckvidden för genomförandebefogenheterna beroende på vilken institution som tilldelats dem.
- 47 Vidare följer det av systematiken i artiklarna 290 och 291 FEUF att rådets utövande av genomförandebefogenheter inte kan regleras av andra villkor än de som gäller för kommissionen när den utövar sin genomförandebefogenhet.
- 48 I artiklarna 290 och 291 FEUF görs åtskillnad mellan genomförandeaakter och delegerade akter, som endast kommissionen har befogenhet att anta på de villkor som anges i artikel 290 FEUF och som gör det möjligt för kommissionen att komplettera eller ändra vissa icke väsentliga delar av en unionslagstiftningsakt. Därigenom säkerställs att rådet, när unionslagstiftaren har tilldelat rådet befogenhet att anta genomförandeaakter, inte har de befogenheter som förbehålls kommissionen inom ramen för antagandet av delegerade akter. Rådet kan således inte genom genomförandeaakter komplettera eller ändra en lagstiftningsakt, inte ens i dess icke väsentliga delar.
- 49 Av dessa överväganden följer att kommissionens och rådets genomförandebefogenheter enligt artikel 291.2 FEUF i huvudsak innefattar en befogenhet att vidta sådana åtgärder som är nödvändiga eller lämpliga för att på ett enhetligt sätt genomföra bestämmelserna i den lagstiftningsakt som ligger till grund för åtgärderna och som endast preciserar lagstiftningsaktens innehåll, med iakttagande av de allmänna grundläggande mål som eftersträvas med akten, utan att ändra eller komplettera den, i väsentliga eller icke väsentliga delar.
- 50 En genomförandeåtgärd ska i synnerhet anses vara begränsad till att precisera bestämmelserna i den berörda lagstiftningsakten när den, allmänt eller i vissa särskilda fall, endast syftar till att klargöra dessa bestämmelsers räckvidd eller till att fastställa närmare föreskrifter för hur de ska tillämpas, under förutsättning att åtgärden inte på något sätt står i strid med målen med nämnda bestämmelser och inte på något sätt ändrar rättsaktens normativa innehåll eller dess tillämpningsområde.
- 51 För att avgöra huruvida rådet, genom att anta artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011, har iakttagit gränserna för de genomförandebefogenheter som det med tillämpning av artikel 291.2 FEUF har tilldelats genom artikel 397 i mervärdesskattedirektivet, ska det således kontrolleras huruvida artikel 9a.1 begränsar sig till att precisera innehållet i artikel 28 i direktivet. Detta innebär att det ska prövas huruvida nämnda artikel 9a.1, för det första, iakttar de allmänna grundläggande målen med nämnda direktiv och, i synnerhet, med artikel 28 i direktivet, för det andra, är nödvändig eller lämplig för att underlätta ett enhetligt genomförande av nämnda artikel 28, och för det tredje, inte kompletterar eller ändrar nämnda bestämmelse på något sätt.

Huruvida artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 iakttar de allmänna grundläggande mål som eftersträvas med mervärdesskattedirektivet

- 52 EU-domstolen erinrar först om att mervärdesskattedirektivet syftar till att upprätta ett gemensamt system för mervärdesskatt. För att detta system ska tillämpas enhetligt, vilket är ett av målen med nämnda direktiv, såsom bland annat framgår av skäl 61, ska de begrepp som definierar direktivets tillämpningsområde, såsom begreppen "beskattningsbara transaktioner",

”beskattningsbara personer” och ”ekonomisk verksamhet”, ges en självständig och enhetlig tolkning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

- 53 Enligt artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, som ingår i avdelning IV i direktivet, med rubriken ”Beskattningsbara transaktioner”, gäller att en beskattningsbar person som i eget namn, men för någon annans räkning, deltar i ett tillhandahållande av tjänster ska anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.
- 54 Denna artikel, som har formulerats i allmänna ordalag, utan att dess tillämpningsområde eller räckvidd har begränsats, och som således omfattar alla kategorier av tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juli 2011, Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 36), skapar den rättsliga fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Enligt denna fiktion anses den näringsidkare som deltar i ett tillhandahållande av tjänster, och som är kommissionär, först ha mottagit de aktuella tjänsterna från den för vars räkning näringsidkaren handlar, det vill säga kommittenten, och därefter själv ha tillhandahållit en kund tjänsterna (dom av den 21 januari 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, punkt 43 och där angiven rättspraxis).
- 55 I artikel 28 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs således att en beskattningsbar person som i samband med ett tillhandahållande av tjänster agerar som mellanhand i eget namn, men för någon annans räkning, ska presumeras vara den som tillhandahåller dessa tjänster.
- 56 Vidare framgår det av skälen 2, 4 och 5 i genomförandeförordning nr 282/2011 att bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet i vissa fall tillämpas på olika sätt i medlemsstaterna, vilket är oförenligt med en väl fungerande inre marknad, och att målet med nämnda genomförandeförordning är att säkerställa en enhetlig tillämpning av det nuvarande mervärdesskattesystemet genom att fastställa tillämpningsföreskrifter för mervärdesskattedirektivet, särskilt med avseende på tillhandahållande av tjänster. Dessa föreskrifter bör klargöra vissa tillämpningsfrågor och syfta till att just de specifika omständigheter, som regleras däri, ska behandlas enhetligt i hela unionen.
- 57 Vad närmare bestämt gäller artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011, vilken infördes genom genomförandeförordning nr 1042/2013 kan följande konstateras. Av skälen 1 och 4 i genomförandeförordning nr 1042/2013 framgår att rådet har tagit hänsyn till den utveckling som inom ramen för mervärdesskattedirektivet kännetecknar beskattningen av elektroniska tjänster som tillhandahålls en icke beskattningsbar person, vilka från och med den 1 januari 2015 ska beskattas i den medlemsstat där köparen är etablerad eller är bosatt eller stadigvarande vistas, oavsett var den beskattningsbara person som tillhandahåller dessa tjänster är etablerad. Mot denna bakgrund har rådet ansett det nödvändigt att precisera vem som är tillhandahållaren av tjänsterna i mervärdesskattehänseende när nämnda tjänster tillhandahållits via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal.
- 58 Det är i det sammanhanget som det i artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 anges att det ”[v]id tillämpningen av artikel 28 i [mervärdesskattedirektivet]” och vid tillhandahållande av elektroniska tjänster via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer, ska antas att den beskattningsbara person som deltar i detta tillhandahållande agerar i eget namn men för leverantörens räkning.

- 59 Artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 syftar därmed till att, från och med den 1 januari 2015, säkerställa att presumtionen i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, vad gäller sådana beskattningsbara personer och således det gemensamma system för mervärdesskatt som införts genom detta direktiv, tillämpas enhetligt på de tjänster som avses i artikel 9a.1, vilka omfattas av tillämpningsområdet för nämnda artikel 28, i och med att sistnämnda artikel, såsom framgår av punkt 54 ovan, omfattar samtliga kategorier av tjänster.
- 60 Av detta följer att bestämmelserna i artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 är förenliga med de allmänna grundläggande målen med mervärdesskattedirektivet, i synnerhet målen med artikel 28 i direktivet.

Huruvida artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 är nödvändig eller lämplig för ett enhetligt genomförande av artikel 28 i mervärdesskattedirektivet

- 61 EU-domstolen hänvisar inledningsvis till motiveringen till kommissionens förslag till rådets förordning om ändring av genomförandeförordning nr 282/2011 vad gäller platsen för tillhandahållande av tjänster (COM(2012) 763 final), som ligger till grund för införandet av artikel 9a i nämnda genomförandeförordning. Av denna motivering framgår bland annat att det, med hänsyn till de ändringar som gjorts i mervärdesskattedirektivet från och med den 1 januari 2015 i fråga om platsen för beskattning av vissa tillhandahållanden av tjänster, däribland telekommunikationstjänster och elektroniska tjänster, för att säkerställa rättssäkerheten för tillhandahållare av tjänster och undvika dubbel eller utebliven beskattning till följd av skilda genomföranden i medlemsstaterna, hade blivit nödvändigt att ändra genomförandedirektivet och därigenom fastställa hur de berörda bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ska tillämpas.
- 62 Under dessa omständigheter anser EU-domstolen att artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 är lämplig, eller till och med nödvändig, för ett enhetligt genomförande av artikel 28 i mervärdesskattedirektivet.

Huruvida artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 iakttar förbudet mot att komplettera eller ändra innehållet i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet

- 63 Enligt Fenix utgör de tre styckena i artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 en komplettering eller ändring av artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, vilket innebär att de går utöver rådets genomförandebefogenhet.
- 64 Vad gäller det första stycket i artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 anser Fenix att unionslagstiftaren inte har avsett att i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet reglera frågan i vilka fall en beskattningsbar person som deltar i ett tillhandahållande av tjänster agerar i eget namn men för någon annans räkning och att rådet inte – utan att överskrida sina befogenheter – kan avhjälpa detta genom en genomförandeakt. Vidare anser Fenix att presumtionen i artikel 9a.1 första stycket tillämpas utan hänsyn till de avtalsmässiga och affärsmässiga förhållandena, vilket strider mot EU-domstolens praxis och medför en radikal förändring av kommissionärens ansvar på mervärdesskatteområdet.
- 65 EU-domstolen erinrar i detta hänseende om att den beskattningsbara person som deltar i tillhandahållande av elektroniska tjänster via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer, enligt artikel 9a.1 första stycket i

genomförandeförordning nr 282/2011, ”antas agera i eget namn men för leverantören av dessa tjänsters räkning, om inte den leverantören av den beskattningsbara personen uttryckligen anges som tillhandahållare och det kommer till uttryck i avtalsvillkoren mellan parterna”.

- 66 Det framgår inte på något sätt av mervärdesskattedirektivet att unionslagstiftaren, i förekommande fall genom att tilldela rådet genomförandebefogenheter med stöd av artikel 397 i direktivet, skulle ha avstått från att säkerställa en enhetlig tillämpning av villkoren i artikel 28 i direktivet, i synnerhet villkoret att den beskattningsbara person som deltar i tillhandahållandet av en tjänst för att kunna betraktas som tillhandahållare av tjänsten måste agera i eget namn men för någon annans räkning. Detta gäller i än högre grad då detta villkor är av avgörande betydelse för genomförandet av presumtionen i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet och följaktligen för en enhetlig tillämpning av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, vilket, såsom det har erinrats om i punkt 52 ovan, är ett av de mål som eftersträvas med detta direktiv.
- 67 EU-domstolen övergår därefter till att pröva frågan huruvida artikel 9a.1 första stycket i genomförandeförordning nr 282/2011, så som den utformats av rådet, kompletterar eller ändrar innehållet i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet. Därvid kan det för det första konstateras att den omständigheten att artikel 9a.1 endast gäller vissa av de tjänster som avses i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet (se punkt 59 ovan) och att den därmed gäller vissa särskilda fall (se punkt 50 ovan) inte på något sätt hindrar att nämnda artikel 9a.1 betraktas som en ren precisering av innehållet i artikel 28.
- 68 För det andra kan det konstateras att det i artikel 9a.1 första stycket i genomförandeförordning nr 282/2011 föreskrivs att en beskattningsbar person som deltar i ett tillhandahållande av tjänster på elektronisk väg ”antas agera i eget namn men för leverantören av dessa tjänsters räkning”. I denna del preciserar bestämmelsen således endast i vilka fall villkoret för att ingå i den personkrets som omfattas av artikel 28 i mervärdesskattedirektivet ska anses vara uppfyllt, vilket krävs för att presumtionen i denna artikel ska kunna tillämpas, utan att komplettera eller ändra innehållet i denna artikel.
- 69 I synnerhet ligger presumtionen i artikel 9a.1 första stycket i genomförandeförordning nr 282/2011 helt i linje med den logik som ligger till grund för artikel 28 i mervärdesskattedirektivet. Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 75 i sitt förslag till avgörande hade nämligen artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, även före antagandet av nämnda artikel 9a, till syfte att överföra ansvaret för mervärdesskatten i samband med tillhandahållande av tjänster i vilka en beskattningsbar person som agerar i eget namn men för annans räkning deltar.
- 70 Presumtionen i artikel 9a.1 första stycket i genomförandeförordning nr 282/2011 ändrar således inte innebörden av presumtionen i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet. Presumtionen i artikel 9a.1 första stycket begränsar sig nämligen till att, helt inom ramen för presumtion i artikel 28, konkretisera sistnämnda presumtion i det specifika sammanhang som gäller för tjänster som tillhandahålls elektroniskt via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer.
- 71 För det tredje kan det konstateras att tillägget ”om inte den leverantören av den beskattningsbara personen uttryckligen anges som tillhandahållare och det kommer till uttryck i avtalsvillkoren mellan parterna” i artikel 9a.1 första stycket i genomförandeförordningen innebär att det är möjligt att motbevisa denna presumtion, genom att man tar hänsyn till de avtalsmässiga förhållanden som föreligger mellan aktörerna i den ekonomiska transaktionskedjan.

- 72 Det ska erinras om att avtalsvillkoren i princip återspeglar de ekonomiska och affärsmässiga förhållanden som ligger till grund för transaktionerna och att beaktandet av dessa förhållanden utgör ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Detta innebär att de relevanta avtalsbestämmelserna utgör en omständighet som ska beaktas vid fastställandet av vem som är tillhandahållare och mottagare vid en transaktion avseende "tillhandahållande av tjänster" i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punkterna 42 och 43, och dom av den 24 februari 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, punkt 58 och där angiven rättspraxis).
- 73 EU-domstolen har således redan slagit fast, att det i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet angivna villkoret att den beskattningsbara personen ska agera i eget namn men för någon annans räkning ska prövas, bland annat, mot bakgrund av avtalsförhållandet mellan parterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juli 2011, Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 42).
- 74 Av detta följer att rådet i artikel 9a.1 första stycket i genomförandeförordning nr 282/2011 har infört en möjlighet att motbevisa presumptionen om att den beskattningsbara person som avses i denna bestämmelse agerar i eget namn men för den leverantörs räkning som tillhandahåller de relevanta tjänsterna, om det av villkoren i avtalet mellan parterna framgår att leverantören uttryckligen anges som tillhandahållare av tjänsterna. Rådet har således genom att föreskriva en sådan möjlighet begränsat sig till att precisera det normativa innehåll som fastställs i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, såsom den tolkats av EU-domstolen, i syfte att säkerställa att denna artikel genomförs på ett enhetligt sätt i unionen.
- 75 Vad vidare gäller andra stycket i artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011, ska det påpekas att det av denna bestämmelse framgår att två villkor ska vara uppfyllda "[f]ör att leverantören av elektroniska tjänster ska kunna anses ha uttryckligen angetts som tillhandahållare av dessa tjänster av den beskattningsbara personen". Dels måste den faktura som varje beskattningsbar person som deltar i tillhandahållandet av de elektroniska tjänsterna utfärdar eller gör tillgänglig innehålla uppgifter om dessa tjänster och tillhandahållaren av dessa, dels måste den räkning eller det kvitto som utfärdas till eller görs tillgänglig för köparen innehålla uppgifter om de elektroniska tjänsterna och tillhandahållaren av dessa.
- 76 Såsom generaladvokaten påpekade i punkt 76 i sitt förslag till avgörande är andra stycket i artikel 9a.1 i genomförandeförordningen nära knutet till dess första stycke och följer samma logik som det stycket. I andra stycket anges närmare vilka villkor, angående faktureringen, som ska vara uppfyllda för att leverantören av elektroniska tjänster av den beskattningsbara personen ska anses ha uttryckligen angetts som tillhandahållare av dessa tjänster.
- 77 Av artikel 226 leden 5 och 6 i mervärdesskattedirektivet framgår vilka uppgifter som ska anges i fakturan, som är en handling som varje beskattningsbar person enligt artikel 220 led 1 i direktivet ska se till att det vederbörligen utfärdas för varje tillhandahållande av tjänst som den beskattningsbara personen tillhandahåller bland annat en annan beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 49 och där angiven rättspraxis). Uppgifterna i fakturan ingår bland de uppgifter som hänför sig till de affärsmässiga och avtalsmässiga relationerna mellan olika parter och som antas återspegla de ekonomiska och affärsmässiga förhållanden som ligger till grund för de relevanta transaktionerna. Dessa uppgifter kan således göra det möjligt att bedöma de relationer som de olika aktörer, som deltar i tillhandahållandet av elektroniska tjänster, har sinsemellan.

- 78 Andra stycket i artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 innehåller således endast en redogörelse för de uppgifter som, med hänsyn till kravet på att beakta de ekonomiska och affärsmässiga förhållanden som ligger till grund för transaktionerna, gör det möjligt att konkret bedöma i vilka fall och under vilka förutsättningar det går att motbevisa den presumtion som följer av första stycket i denna bestämmelse, i överensstämmelse med presumtionen i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet.
- 79 Andra stycket i artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 avser således bevisning som är tillräcklig för att motbevisa presumtionen i första stycket i bestämmelsen. Det ankommer konkret på medlemsstaternas skattemyndigheter och domstolar att bedöma denna bevisning. Mot bakgrund av vad som konstaterats i punkterna 71–74 ovan kan andra stycket i artikel 9a.1 därmed inte i sig anses komplettera eller ändra det regelverk som fastställts i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet.
- 80 Slutligen, vad gäller det tredje stycket i artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011, framgår det av detta att ”en beskattningsbar person som vad beträffar tillhandahållande av elektroniska tjänster godkänner debitering av köparen eller godkänner leverans av tjänsterna eller fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet [vid tillämpningen av denna punkt inte ska] kunna uttryckligen ange en annan person som tillhandahållare av dessa tjänster”.
- 81 Det följer således av tredje stycket i artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 att presumtionen i första stycket i bestämmelsen inte kan motbevisas och således ska stå fast, när den beskattningsbara personen befinner sig i en av de tre situationer som avses i tredje stycket. Med andra ord kommer den beskattningsbara person som deltar i tillhandahållandet av elektroniska tjänster via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer alltid att antas agera i eget namn, men för tjänsteleverantörens räkning, och således att själv betraktas som tillhandahållaren av dessa tjänster, när vederbörande godkänner debitering av köparen eller godkänner leverans av tjänsterna eller fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet.
- 82 EU-domstolen konstaterar emellertid, i motsats till vad Fenix har gjort gällande, att rådet, genom att anta artikel 9a.1 tredje stycket i genomförandeförordningen, har beaktat de ekonomiska och affärsmässiga förhållanden som ligger till grund för transaktionerna, i det specifika sammanhang som avser tillhandahållande av elektroniska tjänster via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer, såsom krävs enligt artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, i enlighet med den rättspraxis som anges i punkt 73 ovan.
- 83 När en beskattningsbar person som deltar i tillhandahållandet av en elektronisk tjänst, exempelvis genom att driva en plattform för ett socialt nätverk online, har befogenhet att godkänna tillhandahållandet av denna tjänst eller faktureringen av den eller att fastställa de allmänna villkoren för ett sådant tillhandahållande, har denna beskattningsbara person nämligen möjlighet att ensidigt definiera de väsentliga delarna av tjänsten, det vill säga hur och när tjänsten ska utföras eller villkoren för när ersättningen ska betalas, eller de regler som bildar den allmänna ramen för tjänsten. Under sådana omständigheter, och med beaktande av de ekonomiska och affärsmässiga förhållanden som dessa omständigheter återspeglar, ska den beskattningsbara personen anses vara tillhandahållare av tjänster i den mening som avses i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet.
- 84 Det är således klart förenligt med artikel 28 i mervärdesskattedirektivet att en sådan beskattningsbar person, under de omständigheter som räknas upp i artikel 9a.1 tredje stycket i genomförandeförordning nr 282/2011, inte kan undgå presumtionen i artikel 28 i direktivet

genom att i avtal ange en annan beskattningsbar person som tillhandahållare av de aktuella tjänsterna. Artikel 28 utgör nämligen hinder för avtalsvillkor som inte återspeglar de ekonomiska och affärsmässiga förhållandena.

- 85 Det förhållandet att de omständigheter som föreskrivs i artikel 9a.1 tredje stycket i genomförandeförordning nr 282/2011 inte nämns i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet påverkar inte denna bedömning.
- 86 Mot bakgrund av övervägandena i punkterna 50 och 82–84 ovan är det nämligen tillräckligt att påpeka att artikel 9a.1 tredje stycket i genomförandeförordning nr 282/2011, genom att uttryckligen räkna upp dessa omständigheter, inte ändrar det normativa innehåll som införts genom artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, utan endast konkretiserar dess tillämpning i det särskilda fall som avser de tjänster som anges i artikel 9a.1 i genomförandeförordningen.
- 87 Av motsvarande skäl kan Fenix inte heller anses ha fog för sitt påstående att det skulle strida mot artikel 28 i mervärdesskattedirektivet att behandla den beskattningsbara person som avses i denna artikel som tillhandahållare av tjänster när den slutliga kunden känner till den fullmakt som finns mellan kommittenten och kommissionären samt kommittentens identitet.
- 88 Det är i detta hänseende riktigt att det för att artikel 28 i mervärdesskattedirektivet ska vara tillämplig krävs att det finns en fullmakt enligt vilken kommissionären för kommittentens räkning medverkar vid tillhandahållandet av tjänsterna (dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 51). Även om det antas att slutkunden i vissa fall, trots att de transaktionskedjor som kännetecknar tillhandahållandet av elektroniska tjänster kan vara komplexa, kan få kännedom om fullmakten och kommittentens identitet, är dessa omständigheter emellertid inte i sig tillräckliga för att utesluta att den beskattningsbara personen, som deltar i tillhandahållandet av tjänsterna, agerar i eget namn men för någon annans räkning, i den mening som avses i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 juli 2011, Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 43). Det är nämligen framför allt de befogenheter som den beskattningsbara personen har i samband med att vederbörande deltar i tjänstetillhandahållandet som är av betydelse.
- 89 Under dessa omständigheter kan tredje stycket i artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011, precis som de två första styckena i denna bestämmelse, inte anses komplettera eller ändra artikel 28 i mervärdesskattedirektivet.
- 90 Rådet överskred följaktligen inte de genomförandebefogenheter som det – med tillämpning av artikel 291.2 FEUF – tilldelats enligt artikel 397 i mervärdesskattedirektivet, när det antog artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 för att säkerställa en enhetlig tillämpning inom unionen av artikel 28 i nämnda direktiv med avseende på de tjänster som anges i nämnda artikel 9a.
- 91 Mot bakgrund av dessa överväganden ska den fråga som ställts besvaras enligt följande. Vid prövningen av den hänskjutna frågan har det inte framkommit någon omständighet som kan påverka giltigheten av artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011, mot bakgrund av artiklarna 28 och 397 i mervärdesskattedirektivet och artikel 291.2 FEUF.

Rättegångskostnader

- 92 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Vid prövningen av den hänskjutna frågan har det inte framkommit någon omständighet som kan påverka giltigheten av artikel 9a.1 i genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013, mot bakgrund av artiklarna 28 och 397 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv (EU) 2017/2455 av den 5 december 2017 och artikel 291.2 FEUF.

Underskrifter