



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjunde avdelningen)

den 4 juli 2024*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Beskattningsbara transaktioner – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Förvaltningsavgift som en organisation för kollektiv förvaltning av upphovsrätt och närstående rättigheter tar ut för inkassering, fördelning och betalning av ersättning som tillkommer rättighetshavare – Ersättning som inte ingår i en beskattningsbar transaktion”

I mål C-179/23,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta domstolen, Rumänien) genom beslut av den 15 november 2022, som inkom till domstolen den 21 mars 2023, i målet

Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam)

mot

Guvernul României,

Ministerul Finanțelor,

meddelar

DOMSTOLEN (sjunde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen, ordföranden på andra avdelningen A. Prechal (referent), tillika tillförordnad domare på sjunde avdelningen, samt domaren M.L. Arastey Sahún,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam), genom S. Brăileanu, A.-M. Gheorghişan och M. Niculeasa, avocați,

* Rättegångsspråk: rumänska.

- Rumäniens regering, genom E. Gane, R.I. Hațieganu och A. Rotăreanu, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Armenia och M. Herold, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 24.1 och 25 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Centrul Român pentru Administrarea Drepturilor Artiștilor Interpreți (Credidam), å ena sidan, och Guvernul României (den rumänska regeringen) och Ministerul Finanțelor (finansministeriet, Rumänien), å andra sidan. Målet rör en ändring i lagstiftningen som innebär att den verksamhet som bedrivs av organisationer för kollektiv förvaltning av upphovsrätt och närstående rättigheter och som avser inkassering, fördelning och betalning av ersättning som tillkommer innehavare av dessa rättigheter är mervärdesskattepliktig, när denna ersättning inte omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattedirektivet

- 3 I artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

- c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

- 4 I artikel 9.1 i direktivet anges följande:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och

därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 Artikel 15.1 i direktivet har följande lydelse:

”Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

6 Artikel 25 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”Ett tillhandahållande av tjänster kan bland annat utgöras av någon av följande transaktioner:

...

c) Utförande av tjänster på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.”

7 I artikel 28 i direktivet anges 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.”

8 Artikel 73 i direktivet har följande lydelse:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

Direktiv 2014/26/EU

9 I artikel 3 i Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/26/EU av den 26 februari 2014 om kollektiv förvaltning av upphovsrätt och närstående rättigheter och gränsöverskridande licensiering av rättigheter till musikaliska verk för användning på nätet på den inre marknaden (EUT L 84, 2014, s. 72) föreskrivs följande:

”I detta direktiv gäller följande definitioner:

a) *kollektiv förvaltningsorganisation*: en organisation som har tillstånd enligt lag eller genom överlåtelse, licens eller annat avtal att som sitt enda eller huvudsakliga syfte förvalta upphovsrätter eller närstående rättigheter för mer än en rättighetshavare till gemensamt gagn för dessa rättighetshavare, och som uppfyller minst ett av följande kriterier:

- i) organisationen ägs eller kontrolleras av sina medlemmar,
- ii) organisationen är organiserad på ideell basis.

...

h) *rättighetsintäkter*: inkomster som en kollektiv förvaltningsorganisation har inkasserat för rättighetshavarnas räkning, oavsett om de härrör från en ensamrätt, en rätt till ersättning eller en rätt till kompensation.

i) *förvaltningsavgifter*: de belopp som en kollektiv förvaltningsorganisation debiterar, drar av eller kompenserar för från rättighetsintäkter eller från inkomst som härrör från investering av sådana intäkter för att täcka kostnaderna för förvaltning av upphovsrätt eller närstående rättigheter.

...”

Rumänsk rätt

Skattelagen

10 I artikel 268 i Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (lag nr 227/2015 om skatter) (nedan även kallad skattelagen), med rubriken ”Beskattningsbara transaktioner”, föreskrivs följande:

”1. Transaktioner som uppfyller följande kumulativa villkor omfattas av mervärdesskatteplikt i Rumänien:

a) Transaktionerna har skett mot ersättning och, i den mening som avses i artiklarna 270–272, utgör eller kan likställas med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som omfattas av mervärdesskatteplikt.

...”

11 Artikel 271 i skattelagen, med rubriken ”Tillhandahållande av tjänster”, har följande lydelse:

”1. Med tillhandahållande av tjänster avses alla transaktioner som inte utgör leverans av varor enligt definitionen i artikel 270.

2. Om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska han anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.

3. Tillhandahållande av tjänster omfattar exempelvis följande transaktioner:

a) Uthyrning eller tillhandahållande av varor inom ramen för ett leasingavtal.

b) Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej, särskilt överföring och/eller överlåtelse av upphovsrätter, patent, licenser, varumärken och andra liknande rättigheter,

c) Åtagande att inte bedriva ekonomisk verksamhet, att inte konkurrera med en annan person eller att tolerera ett handlande eller en situation.

d) Utförande av tjänster på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.

e) Förmedlingstjänster som tillhandahålls av personer som handlar i andra personers namn och för deras räkning, när de utförs i samband med leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster.”

Lag nr 8/1996

- 12 I artikel 144 i Legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe (lag nr 8/1996 om upphovsrätt och närstående rättigheter), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 489 av den 14 juni 2018) (nedan kallad lag nr 8/1996), anges följande:

”1. Upphovsmannen eller innehavaren av en upphovsrätt eller närstående rättighet utövar sina rättigheter enligt denna lag individuellt eller kollektivt, i enlighet med bestämmelserna i denna lag.

...”

- 13 Artikel 145 i lag nr 8/1996 har följande lydelse:

”1. Kollektiv förvaltning är obligatorisk för att utöva följande rättigheter:

- a) Rätt till ersättning för privatkopiering.
- b) Rätt till skälig ersättning för offentlig utlåning enligt artikel 18.2.
- c) Sändningsrätt till musikaliska verk.
- d) Utövande konstnärers och fonogramframställares rätt till en enda skälig ersättning för återgivning för allmänheten och utsändning av fonogram som har utgetts i kommersiellt syfte eller för mångfaldigande av sådana fonogram.
- e) Rätt till vidareändning via kabel.
- f) Rätt till vidareändning.
- g) Rätt till skälig kompensation för anonyma verk.

2. Vad gäller de kategorier av rättigheter som avses i punkt 1 företräder kollektiva förvaltningsorganisationer även rättighetshavare som inte har gett dem fullmakt.”

- 14 I artikel 150 i denna lag föreskrivs följande:

”1. Kollektiva förvaltningsorganisationer är, i den mening som avses i denna lag, juridiska personer som bildats genom en fri sammanslutning och vars enda eller huvudsakliga verksamhetsföremål är förvaltning av upphovsrätt eller närstående rättigheter, kategorier av rättigheter, typer av verk eller andra skyddade alster som anförtrotts dem av flera upphovsmän eller upphovsrättsinnehavare till gemensamt gagn för dessa.

2. ... kollektiva förvaltningsorganisationer får inte överföra eller överlåta upphovsrätt och närstående rättigheter eller utövandet av sådana rättigheter.

3. Vid tillämpning av punkt 1 ska kollektiv förvaltning av rättigheter, kategorier av rättigheter, typer av verk eller andra skyddade alster inbegripa utfärdande av licenser, kontroll av användningen av rättigheter eller typer av verk som förvaltas, säkerställande av att dessa rättigheter respekteras, inkassering, fördelning och betalning av de belopp som tillkommer

upphovsmän eller innehavare av upphovsrätt eller närstående rättigheter som härrör från ersättning som betalats för utnyttjandet av de förvaltade rättigheterna eller investeringen av intäkterna från dessa rättigheter.”

15 I artikel 169 i nämnda lag föreskrivs följande:

”1. Kollektiv förvaltning sker enligt följande regler:

...

b) De ersättningar som betalas in till de kollektiva förvaltningsorganisationerna är inte och kan inte heller likställas med intäkter för dessa organisationer.

...

d) de belopp som samlas in av en kollektiv förvaltningsorganisation ska fördelas och betalas ut till dess medlemmar ...

...

h) förvaltningsavgiften ska vara den procentsats som dras av från upphovsmännen eller rättighetshavarna från rättighetsintäkter eller av inkomst som härrör från investering av sådana intäkter, för att täcka alla kostnader som uppstår i samband med den kollektiva förvaltningsorganisationens verksamhet, inkassering, fördelning och betalning av ersättning. Den avgift som ska betalas av medlemmar och rättighetshavare som har en direkt koppling till den kollektiva förvaltningsorganisationen ska dras av vid tidpunkten för fördelningen och får inte överstiga 15 procent av de belopp som fördelas individuellt ...”

Tillämpningsföreskrifter för lag nr 227/2015 om skatter, vilka godkänts genom regeringsbeslut nr 1/2016

16 I punkt 8.12 och 8.13 i avdelning VII i Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (tillämpningsföreskrifter för lag nr 227/2015 om skatter, vilka godkänts genom regeringsbeslut nr 1/2016), av den 6 januari 2016 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 22 av den 13 januari 2016), i dess lydelse enligt Hotărârea Guvernului nr. 354/2018 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (regeringsbeslut nr 354/2018 om ändring och komplettering av tillämpningsföreskrifterna till lag nr 227/2015 om skatter, vilka godkänts genom regeringsbeslut nr 1/2016), av den 16 maj 2018 (*Monitorul Oficial al României*, del I, nr 442 av den 25 maj 2018), föreskrivs följande:

”12. Enligt artikel 271 i skattelagen tillhandahåller innehavare av mångfaldiganderätt inte en tjänst, i mervärdesskattehänseende, till tillverkare och importörer av tomma medier och apparater för inspelning och återgivning, från vilka organisationer för kollektiv förvaltning av upphovsrätt och närstående rättigheter, för dessa rättighetshavares räkning men i eget namn, inkasserar ersättning vid försäljningen av dessa apparater och medier. Artikel 271.2 i skattelagen är inte tillämplig på inkassering av ersättning för privatkopiering, eftersom denna ersättning inte utgör ersättning för tillhandahållande av en tjänst som omfattas av tillämpningsområdet för

mervärdesskatt. De kollektiva förvaltningsorganisationerna tillhandahåller en tjänst som omfattas av skattens tillämpningsområde till förmån för innehavare av mångfaldiganderätt, för vilket ersättningen utgörs av den förvaltningsavgift som dras av från de belopp som inkasseras.

13. Artikel 271.2 i skattelagen är tillämplig på andra belopp än de som avses i punkt 12 som organisationer för kollektiv förvaltning av upphovsrätt och närstående rättigheter inkasserar och som härrör från förvaltade rättigheter.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 17 Credidam är en organisation för kollektiv förvaltning av upphovsrätt och närstående rättigheter som bedriver sin verksamhet i form av en sammanslutning av utövande konstnärer. Verksamhetsföremålet består bland annat i att inkassera och fördela ersättning som de som använder sig av konstnärliga tjänster ska betala till de utövande konstnärerna. I denna egenskap tar organisationen ut en förvaltningsavgift för att täcka sina verksamhetskostnader, vilken dras av från denna ersättning.
- 18 Den 20 juli 2018 väckte Credidam talan mot den rumänska regeringen vid Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest, Rumänien) och yrkade att regeringsbeslut nr 354/2018 om ändring och komplettering av tillämpningsföreskrifterna till skattelagen skulle ogiltigförklaras i den del bestämmelserna i underpunkterna 12 och 13 hade införts i punkt 8 i avdelning VII i tillämpningsföreskrifterna för lag nr 227/2015 om skatter, vilka godkänts genom regeringsbeslut nr 1/2016, vilka bestämmelser avses i punkt 16 ovan (nedan kallade de omtvistade bestämmelserna). I dessa bestämmelser föreskrivs bland annat att ersättning för privatkopiering som kollektiva förvaltningsorganisationer inkasserar för rättighetshavarnas räkning inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt, men att förvaltningsavgifter som dessa organisationer gör avdrag för från denna ersättning är mervärdesskattepliktiga.
- 19 Till stöd för sina yrkanden gjorde Credidam gällande att de omtvistade bestämmelserna stred mot mervärdesskattedirektivet, såsom det tolkats av domstolen i domen av den 18 januari 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22), och av de nationella domstolarna, såvitt avser identifieringen av de transaktioner som kollektiva förvaltningsorganisationer utför och som är mervärdesskattepliktiga, bland annat genom att förvaltningsavgifter som dessa organisationer gör avdrag för från den ersättning som tillkommer rättighetshavarna inkluderas.
- 20 Genom dom av den 21 maj 2019 biföll Curtea de Apel București (Appellationsdomstolen i Bukarest) Credidams talan och ogiltigförklarade de omtvistade bestämmelserna. Enligt den domstolen är förvaltningsorganisationernas förvaltningsavgifter underordnade rättighetshavarnas ersättning från vilken de har dragits av, vilket innebär att när denna ersättning inte omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde, såsom ersättning för privatkopiering, ska samma sak gälla de förvaltningsavgifter som är hänförliga till denna ersättning.
- 21 Den rumänska regeringen och finansministeriet, som intervenerade till stöd för den rumänska regeringen i första instans, gav in ett överklagande till Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta domstolen, Rumänien), som är den hänskjutande domstolen. Till stöd för sitt överklagande har de gjort gällande att de omtvistade bestämmelserna på ett korrekt sätt identifierar de transaktioner som kollektiva förvaltningsorganisationer utför och som är mervärdesskattepliktiga, bland annat såvitt avser dessa förvaltningsavgifter.

- 22 Vid den hänskjutande domstolen har den rumänska regeringen och finansministeriet hävdade att dessa bestämmelser är förenliga med unionsrätten och för övrigt även motsvarar de riktlinjer som mervärdesskattekommittén antog vid sitt 111:e möte den 30 november 2018, eftersom det i bestämmelserna föreskrivs att de förvaltningsavgifter som de kollektiva förvaltningsorganisationerna tar ut av rättighetshavarna motsvarar ersättning för en tjänst som rättighetshavarna tillhandahålls. De har dessutom påpekat att domstolen i domen av den 18 januari 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22), inte uttalade sig i frågan huruvida sådana avgifter är mervärdesskattepliktiga.
- 23 Credidam har för sin del gjort gällande att de förvaltningsavgifter för vilka avdrag gjorts från ersättning som inte är mervärdesskattepliktig – vilka för övrigt inte endast omfattar ersättning för privatkopiering utan även skälig ersättning för andra kategorier av upphovsrätt och närstående rättigheter – inte heller omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde, eftersom dessa avdrag är underordnade sådan ersättning och således följer deras skattesystem.
- 24 Även om det antas att nämnda avgifter inte har en underordnad karaktär, kan de, enligt Credidam, under alla omständigheter inte anses utgöra ersättning för en tjänst, eftersom det inte finns något rättsförhållande mellan de kollektiva förvaltningsorganisationerna och rättighetshavarna inom ramen för vilket ömsesidiga prestationer utbyts, eftersom skyldigheten att betala samma avgifter föreskrivs i lag, i vilken även beloppet fastställs i form av en procentandel av ersättningen.
- 25 Den hänskjutande domstolen har påpekat att även om den, på grundval av EU-domstolens praxis, kan uttala sig om vilket skattesystem som ska tillämpas på ersättning som kollektiva förvaltningsorganisationer inkasserar för rättighetshavarnas räkning, är detta inte fallet med det system som är tillämpligt på förvaltningsavgifter för vilka avdrag görs från denna ersättning.
- 26 För det första utgår den hänskjutande domstolen från förutsättningen att kollektiva förvaltningsorganisationer är beskattningsbara personer, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, eftersom de bedriver en ekonomisk verksamhet som huvudsakligen består i att företräda intressena hos de rättighetshavare vars repertoar de förvaltar och att fungera som mellanhand i de rättsförhållandena mellan rättighetshavarna och slutanvändarna.
- 27 Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida sådana förvaltningsåtgärder som utförs till förmån för rättighetshavare utgör tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i den mening som avses i direktivet, eftersom de förvaltningsavgifter för vilka avdrag görs för dessa åtgärder ska betalas enligt lag, oberoende av om kollektiv förvaltning av rättigheter är obligatorisk eller frivillig och oavsett om rättighetshavarna är medlemmar i den kollektiva förvaltningsorganisationen eller inte.
- 28 Samma domstol har för det andra preciserat att i en sådan situation som den som var aktuell i det mål som avgjordes genom domen av den 21 januari 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50), i vilket en kollektiv förvaltningsorganisation deltog, i den mening som avses i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, i ett tillhandahållande av tjänster från rättighetshavaren till slutanvändaren, ska den kollektiva förvaltningsorganisationen utfärda en faktura till slutanvändarna som inkluderar den mervärdesskatt som beräknats på den totala ersättning som organisationen inkasserar, inbegripet den procentandel av ersättningen som motsvarar förvaltningsavgiften. I en sådan situation är förvaltningsavgiften mervärdesskattepliktig såsom en del av den ersättning som inkasseras för rättighetshavarnas räkning.

- 29 Frågan uppkommer emellertid huruvida förvaltningsavgiften även omfattas av mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde när den ersättning som avgiften avser inte utgör ersättning för ett mervärdesskattepliktigt tillhandahållande av tjänster, såsom ersättning för privatkopiering. Den hänskjutande domstolen utesluter nämligen inte att den kollektiva förvaltningsorganisationen i ett sådant fall, med avseende på denna avgift, kan omfattas av samma skattesystem som det som är tillämpligt på själva ersättningen, i analogi med den lösning som valdes i domen av den 14 juli 2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 36), enligt vilken rättsförhållandet mellan kommittenten och kommissionären är undantaget från mervärdesskatt om det tillhandahållande av tjänster i vilket kommissionären deltar i sig är undantaget från mervärdesskatt.
- 30 Om det antas att den förvaltningsavgift som den kollektiva förvaltningsorganisationen gör avdrag för utgör ersättning för en transaktion som är skild från den transaktion som består i att inkassera den ersättning som tillkommer rättighetshavarna, ska det enligt den hänskjutande domstolen således fastställas huruvida, den första transaktionen är självständig eller underordnad i förhållande till den andra transaktionen.
- 31 Mot denna bakgrund beslutade Înalta Curte de Casație și Justiție (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till EU-domstolen:
- ”1) Utgör den verksamhet som kollektiva förvaltningsorganisationer bedriver för innehavare av upphovsrätt eller närstående rättigheter genom inkassering, fördelning och betalning av ersättning, för vilken ersättning utgörs av den avgift som de organisationerna tar ut, ett tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i artiklarna 24.1 och 25 c i [mervärdesskattedirektivet]?
- 2) Om den första frågan besvaras jakande, utgör då den verksamhet som kollektiva förvaltningsorganisationer bedriver för rättighetshavarna ett tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet, även om rättighetshavarna, för vars räkning de kollektiva förvaltningsorganisationerna inkasserar ersättning, inte anses tillhandahålla tjänster till de användare som är skyldiga att betala ersättningen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

- 32 Det framgår av den hänskjutande domstolens förklaringar, vilka sammanfattats i punkterna 28 och 29 ovan, att dess frågor avser den skattemässiga behandling som vid tillämpningen av mervärdesskattedirektivet ska förbehållas den förvaltningsverksamhet som en organisation för kollektiv förvaltning av upphovsrätt och närstående rättigheter bedriver till förmån för de berörda rättighetshavarna, och detta för det fall denna verksamhet inte har något samband med eventuella beskattningsbara transaktioner som dessa rättsinnehavare utför.
- 33 Under dessa omständigheter ska den hänskjutande domstolen anses ha ställt sina båda frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artiklarna 2.1 c, 24.1 och 25 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en organisation för kollektiv förvaltning av upphovsrätt och närstående rättigheter utför ett tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i dessa bestämmelser, när organisationen dels, enligt lag, inkasserar, fördelar och betalar rättighetshavarna den ersättning som de har rätt till från de användare som definieras i lag, dels från denna ersättning gör avdrag för en förvaltningsavgift som dessa rättsinnehavare är skyldiga organisationen och som är avsedd att täcka de kostnader som verksamheten ger upphov till, för

det fall den ersättning som inkasserats för rättighetshavarnas räkning inte utgör ersättning för tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i direktivet, som samma rättighetshavare har utfört till förmån för dessa användare.

- 34 Enligt artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet ska tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap vara föremål för mervärdesskatt. Enligt artikel 24.1 i direktivet ska dessutom med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor. Artikel 25 i direktivet innehåller en vägledande uppräkningslista av tre transaktioner som utgör tillhandahållande av tjänster, däribland den transaktion som anges i led c och som består i utförande av en tjänst på anmodan av en offentlig myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.
- 35 Eftersom den hänskjutande domstolen har funnit att de transaktioner som är aktuella i det nationella målet och som avser inkassering, fördelning och betalning ingår i en ekonomisk verksamhet som den berörda organisationen för kollektiv förvaltning bedriver i egenskap av beskattningsbar person, i den mening som avses i artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet, avser dess tvivel, för det första, huruvida tillhandahållandet av tjänster sker ”mot ersättning”, i den mening som avses i artikel 2.1 c i direktivet.
- 36 Det följer av fast rättspraxis att för att ett tillhandahållande av tjänster ska kunna kvalificeras som en transaktion som sker mot ersättning krävs endast att det finns ett direkt samband mellan detta tillhandahållande och en ersättning som faktiskt mottas av den beskattningsbara personen. Det är fråga om ett sådant direkt samband om det mellan den som tillhandahåller tjänsten och den som köper den föreligger ett rättsförhållande som innebär att det sker ett utbyte av prestationer, varvid den ersättning som den person som tillhandahåller tjänsten tar emot utgör det faktiska motvärdet för den tjänst som tillhandahålls mottagaren (dom av den 15 april 2021, Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkt 36).
- 37 I förevarande fall framgår det av de uppgifter som den hänskjutande domstolen har lämnat, för det första, att den berörda kollektiva förvaltningsorganisationen, Credidam, till förmån för de rättighetshavare som organisationen företräder bland annat utför förvaltningstjänster enligt det system för obligatorisk kollektiv förvaltning som föreskrivs i artikel 145 i lag nr 8/1996, däribland förvaltningstjänster som avser ”rätten till ersättning för privatkopiering” i artikel 145.1 a, vilka är jämförbara med de tjänster som var aktuella i det mål som avgjordes genom domen av den 18 januari 2017, SAWP (C-37/16, EU:C:2017:22). Dessa kollektiva förvaltningstjänster omfattar enligt artikel 150.3 i denna lag bland annat ”inkassering, fördelning och betalning av de belopp som tillkommer upphovsmän eller innehavare av upphovsrätt eller närstående rättigheter” för deras rättigheter.
- 38 För det andra följer det av artikel 169.1 h i nämnda lag att rättighetshavarna är skyldiga att betala den kollektiva förvaltningsorganisationen en förvaltningsavgift som fastställts till högst 15 procent av de belopp som inkasseras, vilken är avsedd att ”täcka alla kostnader som uppstår i samband med den kollektiva förvaltningsorganisationens verksamhet, inkassering, fördelning och betalning av ersättning” och som ska dras av vid den tidpunkt då de belopp som ska betalas fördelas.
- 39 Det framgår således, med förbehåll för de kontroller som den hänskjutande domstolen ska göra, att det enligt ovannämnda nationella bestämmelser skapas ett rättsförhållande mellan den berörda kollektiva förvaltningsorganisationen och de rättighetshavare som organisationen företräder, inom ramen för vilket ömsesidiga prestationer utbyts och som således skapar ett direkt samband mellan de kollektiva förvaltningstjänster som denna organisation tillhandahåller

och den penningprestation som dessa rättsinnehavare utför och som består i betalning av förvaltningsavgiften. Denna avgift ska nämligen endast betalas i den mån dessa kollektiva förvaltningstjänster tillhandahålls och för vilka den utgör den faktiska ersättningen.

- 40 Denna bedömning påverkas inte av den omständigheten att tillhandahållandet av de aktuella kollektiva förvaltningstjänsterna och betalningen av den förvaltningsavgift som ska betalas för detta ändamål regleras i lag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2021, UCMR – ADA,C-501/19, EU:C:2021:50, punkterna 36 och 37). Såsom har påpekats i föregående punkt i denna dom är det i förevarande fall nämligen just genom denna lagstiftning som det skapas ett direkt samband mellan tillhandahållandet av dessa tjänster och betalningen av förvaltningsavgiften. Vidare föreskrivs det uttryckligen i artikel 25 c i mervärdesskattedirektivet att ett tillhandahållande av tjänster bland annat kan bestå i utförande av en tjänst enligt lag.
- 41 Det saknar i detta sammanhang betydelse att den berörda kollektiva förvaltningsorganisationen är en ideell sammanslutning, eftersom förvaltningsavgiften endast är avsedd att täcka sammanslutningens kostnader. Enligt artikel 9.1 i direktiv 2006/112 avses nämligen med beskattningsbar person den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 oktober 2015, Saudaçoř, C-174/14, EU:C:2015:733, punkterna 39 och 40).
- 42 Under dessa omständigheter ska sådana kollektiva förvaltningsåtgärder som de som är aktuella i det nationella målet kvalificeras som tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i den mening som avses i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet, jämförd med artiklarna 24.1 och 25 c i direktivet.
- 43 För det andra har den hänskjutande domstolen preciserat att kollektiva förvaltningsåtgärder även kan vidtas i samband med tillhandahållanden av tjänster som utförs av rättighetshavarna själva och det ska då anses att den kollektiva förvaltningsorganisationen deltar i dessa tillhandahållanden. I en sådan situation är artikel 28 i mervärdesskattedirektivet tillämplig.
- 44 Enligt nämnda domstol får tillämpningen av denna artikel 28, såsom den har tolkats av domstolen i domen av den 14 juli 2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489, punkt 36), till följd att förvaltningsavgiften då kommer att omfattas av mervärdesskatt såsom en del av den ersättning som inkasserats för rättighetshavarnas räkning och regleras enligt det skattesystem som är tillämpligt på dessa rättighetshavare. Den hänskjutande domstolen vill i detta sammanhang få klarhet i huruvida en sådan lösning inte kan tillämpas analogt även när, såsom i förevarande fall, den ersättning från vilken förvaltningsavgiften har dragits av inte utgör ersättning för ett tillhandahållande av tjänster som omfattas av mervärdesskattedirektivet och således inte beskattas.
- 45 Enligt fast rättspraxis utgör beaktandet av de faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållandena ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (dom av den 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punkt 48).
- 46 Det är riktigt att om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska han, enligt artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.

- 47 Denna bestämmelse skapar alltså den rättsliga fiktionen att två identiska tjänster tillhandahålls efter varandra. Enligt denna fiktion anses den näringsidkare som deltar i tillhandahållandet av tjänsterna 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 kunden tjänsterna (dom av den 4 maj 2017, kommissionen/Luxemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 86 och där angiven rättspraxis).
- 48 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat och som även den rumänska regeringen och Europeiska kommissionen har understrukit, är artikel 28 i mervärdesskattedirektivet emellertid inte tillämplig i ett sådant fall som det som är aktuellt i det nationella målet, eftersom rättighetshavarna inte utför något tillhandahållande av tjänster i vilket den kollektiva förvaltningsorganisationen deltar.
- 49 Med hänsyn till den aktuella verksamhetens faktiska ekonomiska och affärsmässiga förhållanden föreligger i förevarande fall, vid tillämpningen av mervärdesskattedirektivet, nämligen endast de tjänster som den berörda förvaltningsorganisationen tillhandahåller rättighetshavarna direkt och som består i inkassering, fördelning och betalning av den ersättning som är aktuell i det nationella målet och för vilka förvaltningsavgiften utgör den faktiska ersättningen.
- 50 Den omständigheten att dessa tjänster innebär att det från användarna och för rättighetshavarnas räkning inkasseras ersättning som härrör från ett rättsförhållande mellan dessa parter, vilket i sig inte ger upphov till beskattningsbara transaktioner, däribland tillhandahållanden av tjänster, i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet – såsom det som ger nämnda innehavare rätt till ersättning för privatkopiering i förhållande till dessa användare – och att de således är "underordnade" genomförandet av transaktioner som inte är mervärdesskattepliktiga, innebär inte att dessa tjänster, som den kollektiva förvaltningsorganisationen utför, förlorar sin beskattningsbara karaktär i mervärdesskattehänseende.
- 51 Även om det i mervärdesskattedirektivet fastställs ett mycket vitt tillämpningsområde för mervärdesskatt, är det endast verksamheter av ekonomisk art som omfattas av denna skatt. Domstolen har i detta avseende preciserat att en verksamhet kan kvalificeras som ekonomisk verksamhet, i den mening som avses i artikel 9.1 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, endast om den motsvarar någon av de transaktioner som avses i artikel 2.1 i detta direktiv (dom av den 15 april 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, punkterna 31 och 32 och där angiven rättspraxis), däribland tillhandahållande av tjänster mot ersättning.
- 52 Av detta följer att sådana icke beskattningsbara transaktioner som avses i punkt 50 ovan inte kan kvalificeras som "ekonomisk verksamhet" enligt mervärdesskattedirektivet och således inte omfattas av direktivets tillämpningsområde (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 januari 2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, punkt 32).
- 53 Under dessa omständigheter, och eftersom sådana transaktioner inte omfattas av mervärdesskattedirektivet, kan de inte beaktas, vare sig analogt med artikel 28 i direktivet eller på annat sätt, för att ifrågasätta huruvida en annan transaktion, beträffande vilken det är utrett att den utgör ett tillhandahållande av tjänster mot ersättning, i den mening som avses i direktivet, är beskattningsbar, eftersom det inte finns någon grund för detta i direktivet.

- 54 Mot bakgrund av vad som angetts i punkt 49 ovan finns det inte heller någon anledning att beakta dessa transaktioner mot bakgrund av domstolens praxis, som bland annat följer av punkterna 40–42 i domen av den 4 mars 2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167), avseende möjligheten att, i förekommande fall, bedöma en ekonomisk transaktion som består av ett huvudsakligt tillhandahållande av en huvudsaklig tjänst och ett eller flera underordnade tjänster.
- 55 Av det ovan anförda följer att artiklarna 2.1 c, 24.1 och 25 c i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att en organisation för kollektiv förvaltning av upphovsrätt och närstående rättigheter utför ett tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i dessa bestämmelser, när organisationen dels, enligt lag, inkasserar, fördelar och betalar rättighetshavarna den ersättning som de har rätt till från vissa användare som definieras i lag, dels från denna ersättning gör avdrag för en förvaltningsavgift som dessa rättsinnehavare är skyldiga organisationen och som är avsedd att täcka de kostnader som verksamheten ger upphov till, för det fall den ersättning som inkasserats för rättighetshavarnas räkning inte utgör ersättning för tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i direktivet, som samma rättighetshavare har utfört till förmån för dessa användare.

Rättegångskostnader

- 56 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 (sjunde avdelningen) följande:

Artiklarna 2.1 c, 24.1 och 25 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt

ska tolkas så,

att en organisation för kollektiv förvaltning av upphovsrätt och närstående rättigheter utför ett tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i dessa bestämmelser, när organisationen dels, enligt lag, inkasserar, fördelar och betalar rättighetshavarna den ersättning som de har rätt till från vissa användare som definieras i lag, dels från denna ersättning gör avdrag för en förvaltningsavgift som dessa rättsinnehavare är skyldiga organisationen och som är avsedd att täcka de kostnader som verksamheten ger upphov till, för det fall den ersättning som inkasserats för rättighetshavarnas räkning inte utgör ersättning för tillhandahållande av tjänster, i den mening som avses i direktivet, som samma rättighetshavare har utfört till förmån för dessa användare.

Underskrifter