

Downloaded via the EU tax law app / web

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

28. februar 2023 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – Rådet for Den Europæiske Unions gennemførelsesbeføjelse – artikel 291, stk. 2, TEUF – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 28 og 397 – afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning– udbydere af elektronisk leverede ydelser – gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 – artikel 9a – formodning – gyldighed«

I sag C-695/20,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 15. december 2020, indgået til Domstolen den 22. december 2020, i sagen

Fenix International Ltd

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, L. Bay Larsen, afdelingsformændene A. Arabadjiev, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Safjan, L.S. Rossi (refererende dommer), D. Gratsias og M.L. Arastey Sahún samt dommerne J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Z. Csehi og O. Spineanu-Matei,

generaladvokat: A. Rantos,

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 3. maj 2022,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Fenix International Ltd ved solicitors O. Bartholomew, S. Gilchrist og D. Greene samt barristers T. Johnson, M. Schofield og V. Sloane,
- Det Forenede Kongeriges regering ved F. Shibli, som befuldmægtiget, bistået af barrister A. Macnab,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato A. Maddalo,
- Rådet for Den Europæiske Union ved E. Chatziioakeimidou, M. Chavrier og E. d'Ursel, som

befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskait? og C. Perrin, som befuldmægtigede, og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 15. september 2022, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører gyldigheden af artikel 9a i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2011, L 77, s. 1), som ændret ved Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 (EUT 2013, L 284, s. 1) (herefter »gennemførelsesforordning nr. 282/2011«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Fenix International Ltd (herefter »Fenix«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (skatte-, afgifts- og toldmyndigheden, Det Forenede Kongerige) vedrørende en afgiftsansættelse af merværdiafgift (moms) udstedt af sidstnævnte for perioden fra juli 2017 til januar 2020 samt for april 2020.

Retsforskrifter

Udtrædelsesaftalen

3 Ved afgørelse (EU) 2020/135 af 30. januar 2020 om indgåelse af aftalen om Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands udtræden af Den Europæiske Union og Det Europæiske Atomenergifællesskab (EUT 2020, L 29, s. 1, herefter »udtrædelsesaftalen«) godkendte Rådet for Den Europæiske Union på vegne af Den Europæiske Union og Det Europæiske Atomenergifællesskab (Euratom) udtrædelsesaftalen, der var knyttet som bilag til denne afgørelse (EUT 2020, L 29, s. 7).

4 Udtrædelsesaftalens artikel 86 med overskriften »Sager, der er indbragt for Den Europæiske Unions Domstol« bestemmer i stk. 2 og 3:

»2. Den Europæiske Unions Domstol har fortsat kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål vedrørende anmodninger fra domstole i Det Forenede Kongerige indgivet inden overgangsperiodens udløb.

3. Med henblik på dette kapitel anses sager for at være indbragt for Den Europæiske Unions Domstol og anmodninger om præjudicielle afgørelser for at være indgivet på det tidspunkt, hvor det indledende processkrift er blevet registreret af Domstolens [...] Justitskontor[...]«

5 I henhold til udtrædelsesaftalens artikel 126 starter overgangsperioden på dagen for denne aftales ikrafttræden og slutter den 31. december 2020.

Momsdirektivet

6 Henset til datoen for den i hovedsagen omhandlede momsansættelse er denne reguleret af bestemmelserne i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2017/2455 af 5. december 2017 (EUT 2017, L 348, s. 7) (herefter »momsdirektivet«).

7 Følgende fremgår af 61.-64. betragtning til momsdirektivet:

»(61) Det er afgørende at sikre en ensartet anvendelse af momsordningen. Gennemførelsesforanstaltninger er et passende redskab til at nå dette mål.

(62) Disse foranstaltninger bør især imødegå problemet med dobbelt påligning af afgift af grænseoverskridende transaktioner, der kan opstå som følge af medlemsstaternes uensartede anvendelse af bestemmelserne om stedet for de afgiftspligtige transaktioner.

(63) Selv om anvendelsesområdet er begrænset, vil sådanne gennemførelsesforanstaltninger have budgetmæssige konsekvenser, som for en eller flere medlemsstater vil kunne blive betydelige. På grund af konsekvenserne for medlemsstaternes budgetter er det berettiget, at Rådet forbeholder sig retten til at udøve gennemførelsesbeføjelserne.

(64) I betragtning af det begrænsede anvendelsesområde bør gennemførelsesforanstaltningerne vedtages enstemmigt af Rådet på forslag af [Europa-]Kommissionen.«

8 Dette direktivs afsnit IV med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner« indeholder et kapitel 3, der vedrører »[l]evering af ydelser«, hvorunder findes direktivets artikel 28.

9 Momsdirektivets artikel 28 bestemmer:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

10 Direktivets afsnit V med overskriften »Stedet for afgiftspligtige transaktioner« indeholder et kapitel 3, der vedrører »[l]everingsstedet for ydelser«. Afdeling 3 i dette kapitel opregner i sine ni underafdelinger forskellige typer levering af ydelser, herunder, fra den 1. januar 2015 i underafdeling 8, levering af teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektroniske tjenesteydelser til en ikke-afgiftspligtig person. Denne underafdeling udgøres af direktivets artikel 58, som i stk. 1 fastsætter, at disse ydelser skal beskattes i den medlemsstat, hvor denne person er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.

11 Den nævnte underafdeling var fra den 1. januar 2015 blevet ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11), ifølge hvis første betragtning »[v]irkeliggørelsen af det indre marked, globaliseringen, dereguleringen og de teknologiske ændringer [...] tilsammen [har] forårsaget kraftige ændringer i omfanget af og mønsteret i handelen med tjenesteydelser. Der er i stigende grad mulighed for fjernlevering af en række tjenesteydelser«.

12 Momsdirektivets artikel 220 fastsætter:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson i følgende tilfælde:

1) for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til en ikke-afgiftspligtig juridisk person

[...]«

13 Direktivets artikel 226 har følgende ordlyd:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsens kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[...]

5) den afgiftspligtige persons og kundens fulde navn og adresse

6) mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser

[...]«

14 Direktivets artikel 397 bestemmer:

»Rådet træffer med enstemmighed på forslag af Kommissionen de foranstaltninger, der er nødvendige til gennemførelsen af dette direktiv.«

Gennemførelsesforordning nr. 282/2011

15 Anden, fjerde og femte betragtning til gennemførelsesforordning nr. 282/2011 har følgende ordlyd:

»(2) [Momsdirektivet] fastsætter regler for [moms], som i visse tilfælde fortolkes af medlemsstaterne. Vedtagelsen af fælles gennemførelsesbestemmelser til [momsdirektivet] bør sikre, at anvendelsen af momssystemet stemmer bedre overens med målsætningen for det indre marked i de tilfælde, hvor der forekommer eller risikerer at forekomme forskelle i gennemførelsen, der er uforenelige med et velfungerende indre marked. Disse gennemførelsesforanstaltninger er først juridisk bindende fra datoen for denne forordnings ikrafttræden og berører ikke gyldigheden af den lovgivning og den fortolkning, som medlemsstaterne hidtil har vedtaget.

[...]

(4) Formålet med denne forordning er at sikre en ensartet anvendelse af det nuværende momssystem ved at fastsætte bestemmelser til gennemførelse af [momsdirektivet], navnlig i henseende til afgiftspligtige personer, levering af varer og ydelser og stedet for afgiftspligtige transaktioner. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. artikel 5, stk. 4, i traktaten om Den Europæiske Union går denne forordning ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål. Ensartet anvendelse sikres bedst ved en forordning, idet den er bindende og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

(5) Gennemførelsesbestemmelserne indeholder specifikke regler med henblik på at løse afgrænsede spørgsmål vedrørende anvendelsen og sikre en ensartet behandling i hele Unionen af netop disse specifikke forhold. De kan derfor ikke anvendes på andre tilfælde og skal anvendes restriktivt under hensyn til deres affattelse.«

16 Artikel 1 i denne gennemførelsesforordning nr. 282/2011 bestemmer:

»Ved denne forordning træffes foranstaltninger til gennemførelse af visse bestemmelser i afsnit I-V [...] i [momsdirektivet].«

17 Første og fjerde betragtning til gennemførelsesforordning nr. 1042/2013, som fra den 1. januar 2015 ændrede gennemførelsesforordning nr. 282/2011, har følgende ordlyd:

»(1) I [momsdirektivet] fastsættes det, at alle teleydelser, radio- og tv-spredningstjenester og elektronisk leverede ydelser, der leveres til en ikkeafgiftspligtig person, fra den 1. januar 2015 skal beskattes i den medlemsstat, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, uanset hvor den afgiftspligtige person, der leverer disse ydelser, er etableret. De fleste andre ydelser til en ikkeafgiftspligtig person beskattes fortsat i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret.

[...]

(4) Det er nødvendigt at specificere, hvem der for så vidt angår [moms] er leverandøren, når elektronisk leverede ydelser, eller telefonydelser via internettet, leveres til en kunde via telenet eller via en grænseflade eller en portal.«

18 Artikel 9a i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, som blev indsat ved gennemførelsesforordning nr. 1042/2013, bestemmer:

»1. Med henblik på anvendelsen af [momsdirektivets] artikel 28 [...] formodes det, hvis elektronisk leverede ydelser leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer, at en afgiftspligtig person, som deltager i denne levering, handler i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning, medmindre denne udbyder udtrykkeligt er angivet som leverandør af denne afgiftspligtige person, og dette afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne.

For at udbyderen af elektronisk leverede ydelser kan anses for at være udtrykkeligt angivet som leverandør af disse ydelser af den afgiftspligtige person, skal følgende betingelser være opfyldt:

a) Den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt afgiftspligtig person, der deltager i leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere sådanne ydelser og leverandøren heraf.

b) Den regning eller kvittering, der udstedes til eller stilles til rådighed for kunden, skal identificere de elektronisk leverede ydelser og leverandøren heraf.

En afgiftspligtig person, der i forbindelse med levering af elektronisk leverede ydelser godkender, at kunden afkræves betaling eller leveringen af ydelserne eller fastsætter de almindelige leveringsbetingelser, har i forbindelse med anvendelsen af dette stykke ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser.

2. Stk. 1 finder ligeledes anvendelse, når telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer og på samme betingelser som i det nævnte stykke.

3. Denne artikel finder ikke anvendelse på afgiftspligtige personer, der alene behandler betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, herunder internettelefoni (VoIP), og som ikke deltager i leveringen af de pågældende elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

19 Fenix – et selskab, som er momsregistreret i Det Forenede Kongerige – driver på internettet

en social netværksplatform kendt som Only Fans (herefter »Only Fans-plattformen«). Denne platform tilbydes til »brugere« over hele verden, der er inddelt i »creators« og »fans«.

20 Hver creator har en »profil«, hvor vedkommende uploader og lægger indhold ud såsom fotos, videoer og beskeder. Fans kan tilgå det indhold, der er uploadet af de creators, som de ønsker at følge, og med hvilke de ønsker at interagere, ved at foretage ad hoc-betaling eller gennem betaling af et månedligt gebyr. Fans kan også bidrage med »tilskud« eller donationer, der til gengæld ikke medfører adgang til indhold.

21 Hver creator fastsætter det månedlige gebyr, men Fenix fastsætter et minimumsbeløb både for at følge og for »tilskud«.

22 Fenix stiller ikke kun Only Fans-plattformen til rådighed, men også det system, der gør det muligt at foretage de finansielle transaktioner. Fenix er ansvarlig for opkrævningen og overførslen af betalingerne fra fans gennem en tredjepartsenhed, en betalingstjenesteudbyder. Fenix fastsætter ligeledes de almindelige betingelser for brug af Only Fans-plattformen.

23 Fenix opkræver 20% af ethvert beløb, der overføres til en creator, hvilken Fenix fakturerer det tilsvarende beløb. Af det beløb, som Fenix således opkræver, pålægger Fenix moms med en sats på 20%, der er angivet på de fakturaer, som Fenix udsteder.

24 Alle betalinger fremgår af den pågældende fans kontoudtog som betalinger foretaget til Fenix.

25 Den 22. april 2020 fremsendte skatte-, afgifts- og toldmyndigheden momsansættelser til Fenix for perioden fra juli 2017 til januar 2020 samt for april 2020, idet den var af den opfattelse, at Fenix skulle anses for at handle i eget navn i henhold til artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011. Denne myndighed fandt følgelig, at Fenix skulle betale moms af hele det beløb, der modtages fra en fan, og ikke kun af 20% af dette beløb, som selskabet havde opkrævet i vederlag.

26 Den 27. juli 2020 anlagde Fenix sag ved First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige), som er den forelæggende ret. Med dette søgsmål har Fenix i det væsentlige anfægtet gyldigheden af retsgrundlaget for momsansættelserne, nemlig artikel 9a i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, og de respektive beløb heri.

27 For den forelæggende ret har Fenix gjort gældende, at artikel 9a i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 medfører en ændring og/eller supplerung af momsdirektivets artikel 28 ved at tilføje nye regler hertil. Artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 går således ud over momsdirektivets artikel 28 ved at fastsætte, at en fuldmægtig, som optræder som formidler i forbindelse med leveringen af elektronisk leverede ydelser, anses for selv at have modtaget og leveret disse ydelser, selv om identiteten af leverandøren, som er fuldmagtsgiver, er kendt. En sådan bestemmelse fratager parterne deres aftalefrihed og ser bort fra den forretningsmæssige og økonomiske virkelighed. Bestemmelsen ændrer grundlæggende fuldmægtigens ansvar på momsområdet ved at flytte afgiftsbyrden over på internetplatforme, idet det i praksis viser sig umuligt at afkræfte den formodning, der er opstillet i artikel 9a, stk. 1, tredje afsnit, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011. Følgelig overskrider denne artikel 9a ifølge Fenix grænserne for de gennemførelsesbeføjelser, der er tillagt Rådet i medfør af momsdirektivets artikel 397.

28 Den forelæggende ret er i tvivl om gyldigheden af artikel 9a i gennemførelsesforordning nr. 282/2011.

29 Under henvisning til dom af 15. oktober 2014, Parlamentet mod Kommissionen, C-65/13, EU:C:2014:2289), har den forelæggende ret fremhævet, at en bestemmelse, der skal sikre gennemførelse af en lovgivningsmæssig retsakt, alene er gyldig, hvis denne bestemmelse overholder de væsentlige generelle mål, som forfølges med retsakten, er nødvendig eller egnet til gennemførelse af denne retsakt og hverken kan ændre eller supplere retsakten, end ikke de ikke-væsentlige elementer heri. Selv om artikel 9a i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 er tiltænkt at skulle udgøre en foranstaltning til gennemførelse af momsdirektivets artikel 28, kan det ikke desto mindre gøres gældende, at Rådet med vedtagelsen af denne artikel 9a har tilsidesat den gennemførelsesbeføjelse, det er tillagt.

30 Den forelæggende ret har navnlig anført, at den formodning, der er opstillet i artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, vil kunne anvendes på alle afgiftspligtige personer, der deltager i leveringen af ydelser, hvilket ikke ville udgøre en teknisk foranstaltning, men en radikal ændring af den retlige ramme, der følger af momsdirektivets artikel 28. Formodningen i artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, og nærmere bestemt den, der er opstillet i denne bestemmelses tredje afsnit, synes endvidere at fjerne forpligtelsen til konkret at bedømme den afgiftspligtige persons økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, som ellers følger af momsdirektivets artikel 28, således som dette er præciseret af Domstolen i dom af 14. juli 2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489).

31 På denne baggrund har First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 9a i [gennemførelsesforordning nr. 282/2011] [...] ugyldig med den begrundelse, at den overskrider Rådets gennemførelsesbeføjelser eller forpligtelser i henhold til [momsdirektivets] artikel 397 [...], fordi den supplerer og/eller ændrer artikel 28 i [dette] direktiv [...]?«

Om Domstolens kompetence

32 Det følger af udtrædelsesaftalens artikel 86, stk. 2, som trådte i kraft den 1. februar 2020, at Domstolen fortsat har kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål vedrørende anmodninger fra domstole i Det Forenede Kongerige indgivet inden overgangsperiodens udløb, som i henhold til aftalens artikel 126 er fastsat til den 31. december 2020. I henhold til udtrædelsesaftalens artikel 86, stk. 3, anses anmodninger om præjudiciel afgørelse endvidere for at være indgivet som omhandlet i denne artikels stk. 2 på den dato, hvor det indledende processkrift er blevet registreret af Domstolens Justitskontor.

33 I den foreliggende sag er anmodningen om præjudiciel afgørelse, som er indgivet af en domstol i Det Forenede Kongerige, blevet registreret af Domstolens Justitskontor den 22. december 2020, dvs. inden overgangsperiodens udløb.

34 Heraf følger, at Domstolen har kompetence til afgøre præjudicielle spørgsmål vedrørende denne anmodning.

Om det præjudicielle spørgsmål

35 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 er ugyldig, for så vidt som Rådet har suppleret eller

ændret momsdirektivets artikel 28 og således har overskredet de gennemførelsesbeføjelser, det er tillagt ved dette direktivs artikel 397 i henhold til artikel 291, stk. 2, TEUF.

Indledende bemærkninger

36 Det skal for det første bemærkes, at ifølge artikel 291, stk. 1, TEUF påhviler det medlemsstaterne at gennemføre Unionens juridisk bindende retsakter. Det følger imidlertid af artikel 291, stk. 2, TEUF, at når ensartede betingelser for gennemførelse af sådanne retsakter er nødvendige, tildeler disse retsakter Kommissionen eller – i specifikke behørigt begrundede tilfælde samt i de tilfælde, der er fastsat i artikel 24 TEU og 26 TEU – Rådet gennemførelsesbeføjelser.

37 Hvad nærmere bestemt angår dette krav om, at tildelingen af en sådan gennemførelsesbeføjelse til Rådet skal begrundes behørigt, har Domstolen allerede fastslået, at artikel 291, stk. 2, TEUF kræver, at der indgående er redegjort for grundene til, at denne institution er betroet vedtagelsen af gennemførelsesforanstaltninger for Unionens juridisk bindende retsakter (jf. i denne retning dom af 1.3.2016, National Iranian Oil Company mod Rådet, C-440/14 P, EU:C:2016:128, præmis 49 og 50 og den deri nævnte retspraksis).

38 I det foreliggende tilfælde tillægger momsdirektivets artikel 397 Rådet en gennemførelsesbeføjelse som omhandlet i artikel 291, stk. 2, TEUF. Nævnte artikel 397 bestemmer således, at Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen træffer de foranstaltninger, der er nødvendige til gennemførelsen af momsdirektivet.

39 Det fremgår i denne henseende af 61.-63. betragtning til momsdirektivet, at EU-lovgiver har fundet, at det for det første var nødvendigt, at direktivets gennemførelsesforanstaltninger var ensartede, bl.a. for at afhjælpe problemet med dobbelt påligning af afgift af grænseoverskridende transaktioner, der kan opstå som følge af medlemsstaternes uensartede anvendelse af bestemmelserne om stedet for de afgiftspligtige transaktioner, og, for det andet, at Rådet burde forbeholdes kompetencen til at vedtage sådanne gennemførelsesforanstaltninger på grund af de konsekvenser, der kan være betydelige, som disse foranstaltninger kan have for medlemsstaternes budgetter.

40 Disse hensyn begrundet Rådets bemyndigelse, som følger af momsdirektivets artikel 397, til at vedtage de foranstaltninger, der er nødvendige for at gennemføre dette direktiv, herunder artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, som konkret har til formål at sikre en ensartet anvendelse af momsdirektivets artikel 28.

41 Hvad for det andet angår grænserne for de gennemførelsesbeføjelser, der er omhandlet i artikel 291, stk. 2, TEUF, skal det bemærkes, at vedtagelsen af væsentlige regler på et område som momsområdet er forbeholdt EU-lovgiver. Det følger heraf, at bestemmelser, der fastsætter væsentlige elementer i en grundlæggende retsforordning, og hvis vedtagelse kræver et politisk valg, som det hører under EU-lovgivers egen kompetence at træffe, ikke kan vedtages i gennemførelsesretsakter eller i delegerede retsakter som omhandlet i artikel 290 TEUF (jf. i denne retning dom af 10.9.2015, Parlamentet mod Rådet, C-363/14, EU:C:2015:579, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

42 Identificeringen af de bestemmelser på et område, der skal kvalificeres som væsentlige, skal i øvrigt baseres på objektive forhold, som gør det muligt at foretage en domstolsprøvelse, og kræver, at det pågældende områdes kendetegn og særtræk tages i betragtning (dom af 10.9.2015, Parlamentet mod Rådet, C-363/14, EU:C:2015:579, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).

43 Når Rådet i medfør af en af Unionens juridisk bindende retsakter, såsom momsdirektivet,

har beføjelse til at vedtage gennemførelsesforanstaltninger såsom artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, kan denne institution følgelig ikke, inden for rammerne af en sådan beføjelse, vedtage væsentlige regler på området, idet disse sidstnævnte skal være vedtaget under overholdelse af den gældende lovgivningsprocedure, nemlig for så vidt angår momsdirektivet den særlige procedure i henhold til artikel 113 TEUF.

44 Domstolen har endvidere allerede fastslået, at når Kommissionen er blevet tildelt gennemførelsesbeføjelser, skal denne præcisere indholdet af den pågældende lovgivningsmæssige retsakt for at sikre gennemførelsen heraf under ensartede betingelser i alle medlemsstaterne. Bestemmelserne i en gennemførelsesretsakt vedtaget af Kommissionen skal således dels overholde de væsentlige generelle mål, som forfølges med retsakten, og som disse bestemmelser skal præcisere, dels være nødvendige eller egnede til gennemførelse af denne, uden at bestemmelserne hverken supplerer eller ændrer retsakten, selv ikke de ikke-væsentlige elementer heri (jf. i denne retning dom af 15.10.2014, Parlamentet mod Kommissionen, C-65/13, EU:C:2014:2289, præmis 43-46 og den deri nævnte retspraksis).

45 Disse betragtninger om grænserne for Kommissionens gennemførelsesbeføjelser gælder ligeledes, når sådanne beføjelser i henhold til artikel 291, stk. 2, TEUF er tildelt Rådet.

46 Det skal for det første bemærkes, at idet der henvises til både Kommissionen og til Rådet, foretager artikel 291, stk. 2, TEUF ikke nogen sondring med hensyn til arten og rækkevidden af gennemførelsesbeføjelserne, afhængigt af hvilken institution der er tildelt dem.

47 For det andet følger det af opbygningen af artikel 290 TEUF og 291 TEUF, at Rådets udøvelse af gennemførelsesbeføjelser ikke kan være reguleret af andre betingelser end dem, som Kommissionen er underlagt, når den skal udøve sin gennemførelsesbeføjelse.

48 Ved at adskille gennemførelsesretsakter fra delegerede retsakter, som kun Kommissionen har beføjelse til at vedtage på de betingelser, der er fastsat i artikel 290 TEUF, og som giver denne mulighed for at supplere eller ændre visse ikke-væsentlige elementer i en lovgivningsmæssig EU-retsakt, sikrer artikel 290 TEUF og 291 TEUF således, at når Rådet af EU-lovgiver er blevet betroet vedtagelsen af gennemførelsesretsakter, har det ikke de beføjelser, der er forbeholdt Kommissionen i forbindelse med vedtagelsen af delegerede retsakter. Rådet kan derfor ikke ved gennemførelsesretsakter supplere eller ændre den lovgivningsmæssige retsakt, selv ikke de ikke-væsentlige elementer heri.

49 Det følger af samtlige disse betragtninger, at de gennemførelsesbeføjelser, som Kommissionen og Rådet er tillagt i henhold til artikel 291, stk. 2, TEUF, i det væsentlige indebærer beføjelsen til at vedtage de foranstaltninger, der er nødvendige eller egnede til den ensartede gennemførelse af bestemmelserne i en lovgivningsmæssig retsakt, på grundlag af hvilken de er vedtaget, og som blot præciserer dennes indhold, under overholdelse af de væsentlige generelle mål, som forfølges med denne retsakt, uden at ændre den eller supplere hverken dens væsentlige eller ikke-væsentlige elementer.

50 Det må navnlig fastslås, at en gennemførelsesforanstaltning begrænser sig til at præcisere bestemmelserne i den pågældende lovgivningsmæssige retsakt, når foranstaltningen udelukkende har til formål, generelt eller for visse særlige tilfælde, at afklare rækkevidden af disse bestemmelser eller at fastsætte de nærmere bestemmelser for anvendelsen, på den betingelse, at denne foranstaltning herved undgår enhver modstrid i forhold til formålene med disse bestemmelser og ikke på nogen måde forandrer det normative indhold af denne retsakt eller anvendelsesområdet herfor.

51 For at afgøre, om Rådet med vedtagelsen af artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning

nr. 282/2011 har overholdt grænserne for de gennemførelsesbeføjelser, det i henhold til artikel 291, stk. 2, TEUF er tillagt ved momsdirektivets artikel 397, skal det derfor prøves, om denne artikel 9a, stk. 1, begrænser sig til at præcisere indholdet af dette direktivs artikel 28, hvilket indebærer, at det skal undersøges, om nævnte artikel 9a, stk. 1, for det første overholder momsdirektivets væsentlige generelle mål, og navnlig formålene med dets artikel 28, for det andet er nødvendig eller egnet til at lette en ensartet gennemførelse af denne samme artikel 28 og for det tredje hverken supplerer eller ændrer denne sidstnævnte på nogen måde.

Om artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 overholder de væsentlige generelle mål, som forfølges med momsdirektivet

52 Det bemærkes for det første, at momsdirektivet tilsigter at indføre et fælles momssystem. Med henblik på en ensartet anvendelse af dette system, som er blandt formålene med dette direktiv, således som det er fremhævet i bl.a. 61. betragtning hertil, skal de begreber, der definerer anvendelsesområdet for direktivet, såsom »afgiftspligtige transaktioner«, »afgiftspligtige personer« og »økonomisk virksomhed«, undergives en selvstændig og ensartet fortolkning (jf. i denne retning dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

53 Det følger af momsdirektivets artikel 28, der henhører under direktivets afsnit IV med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, at når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses den pågældende for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.

54 Denne artikel, som er affattet i generelle vendinger uden at indeholde begrænsninger vedrørende dens anvendelsesområde eller rækkevidde, og som derfor dækker alle kategorier af ydelser (jf. i denne retning dom af 14.7.2011, Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 36), skaber en retlig fiktion om to identiske tjenesteydelser, der leveres efter hinanden, og i medfør af hvilken den erhvervsdrivende, der optræder som formidler ved leveringen af tjenesteydelser, og som er kommissionær, anses for først at have modtaget de omhandlede tjenesteydelser fra den erhvervsdrivende, for hvis regning denne handler, og som er kommittent, før den pågældende anses for dernæst selv at levere disse tjenesteydelser til en kunde (dom af 21.1.2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

55 Momsdirektivets artikel 28 fastsætter således, at den afgiftspligtige person, som i forbindelse med en ydelse handler i egenskab af formidler og i eget navn, men for tredjemands regning, formodes at være leverandør af disse ydelser.

56 Det fremgår for det andet af anden, fjerde og femte betragtning til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, at for så vidt som bestemmelserne i momsdirektivet i visse tilfælde bliver anvendt forskelligt i medlemsstaterne, hvilket er uforeneligt med det indre markedes rette funktion, er formålet med denne gennemførelsesforordning at sikre en ensartet anvendelse af den nuværende momsordning ved at fastsætte bestemmelser til gennemførelse af momsdirektivet, navnlig i henseende til levering af ydelser, og disse bestemmelser skal løse afgrænsede spørgsmål vedrørende anvendelsen og sikre en ensartet behandling i hele EU af netop disse specifikke forhold, som er reguleret heri.

57 Hvad nærmere bestemt angår artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, som blev indført ved gennemførelsesforordning nr. 1042/2013, fremgår det af første og fjerde betragtning til denne sidstnævnte forordning, at henset til den udvikling, som i forhold til momsdirektivet er kendetegnet ved bl.a. beskatning af elektronisk leverede ydelser leveret til en ikke-afgiftspligtig person, der fra den 1. januar 2015 skal beskattes i den medlemsstat, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, uanset hvor den

afgiftspligtige person, der leverer disse ydelser, er etableret, har Rådet fundet det nødvendigt at specificere, hvem der for så vidt angår moms er leverandøren, når de nævnte ydelser leveres via telenet, en grænseflade eller en portal.

58 Det er i denne sammenhæng, at artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 anfører »[m]ed henblik på anvendelsen af [momsdirektivets] artikel 28« og for de tilfælde, hvor elektronisk leverede ydelser leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer, på hvilke betingelser en afgiftspligtig person, som deltager i denne levering, skal anses for at handle i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning.

59 Artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 har derved fra den 1. januar 2015 til formål at sikre en ensartet anvendelse af den formodning, der er opstillet i momsdirektivets artikel 28, i forhold til sådanne afgiftspligtige personer, og således det fælles momssystem, der er indført ved dette direktiv, for de ydelser, der er omhandlet i denne artikel 9a, stk. 1, og som er omfattet af anvendelsesområdet for denne artikel 28, idet denne omfatter, således som det fremgår af nærværende doms præmis 54, alle kategorier af ydelser.

60 Heraf følger, at bestemmelserne i artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 overholder momsdirektivets væsentlige generelle mål, og navnlig formålene med dets artikel 28.

Om artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 er nødvendig for eller egnet til en ensartet gennemførelse af momsdirektivets artikel 28

61 Det må konstateres, at det bl.a. følger af begrundelsen til Kommissionens forslag til Rådets forordning om ændring af [gennemførelses]forordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for tjenesteydelser (COM(2012) 763 final), som ligger til grund for indførelsen af artikel 9a i denne gennemførelsesforordning, at henset til ændringerne foretaget i momsdirektivet fra den 1. januar 2015 hvad angår beskatningsstedet for visse tjenesteydelser, herunder teleydelser og elektroniske ydelser, var det af afgørende betydning af hensyn til retssikkerheden for leverandører af tjenesteydelser og for at undgå dobbeltbeskatning eller ikke-beskatning, som forskelle i gennemførelsesbestemmelserne medlemsstaterne imellem ville medføre, at ændre den nævnte gennemførelsesforordning for at fastsætte regler om, hvordan de relevante bestemmelser i momsdirektivet skulle anvendes.

62 På denne baggrund må det fastslås, at artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 er egnet til og endog nødvendig for en ensartet gennemførelse af momsdirektivets artikel 28.

Om artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 overholder forbuddet mod at supplere eller ændre indholdet af momsdirektivets artikel 28

63 Ifølge Fenix supplerer eller ændrer de tre afsnit i artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 momsdirektivets artikel 28, således at de tilsidesætter grænserne for de gennemførelsesbeføjelser, som Rådet er givet.

64 Hvad indledningsvis angår første afsnit i artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 har Fenix for det første anført, at EU-lovgiver ikke i momsdirektivets artikel 28 har haft til hensigt at regulere spørgsmålet om, hvornår en afgiftspligtig person, som deltager i en levering af en ydelse, handler i eget navn, men for tredjemands regning, hvilket Rådet ikke, uden herved at overskride sine beføjelser, kan afhjælpe med en gennemførelsesretsakt. For det andet finder den formodning, der er opstillet i første afsnit i denne artikel 9a, stk. 1, ifølge Fenix anvendelse uden hensyn til den kontraktlige og handelsmæssige virkelighed, i strid med Domstolens praksis, og ændrer radikalt kommissionærens ansvar på momsområdet.

65 Det skal i denne henseende bemærkes, at i medfør af artikel 9a, stk. 1, første afsnit, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 »formodes det«, at en afgiftspligtig person, som deltager i en levering af elektronisk leverede ydelser via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer, »handler i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning, medmindre denne udbyder udtrykkeligt er angivet som leverandør af denne afgiftspligtige person, og dette afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne«.

66 Det fremgår imidlertid på ingen måde af momsdirektivet, at EU-lovgiver skulle have afstået fra i givet fald ved tildeling af gennemførelsesbeføjelserne til Rådet i medfør af direktivets artikel 397 at sikre en ensartet anvendelse af betingelserne i dette direktivs artikel 28, navnlig betingelsen, hvorefter en afgiftspligtig person, som optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, for at kunne anses for at have leveret en ydelse skal handle i eget navn, men for tredjemands regning. Dette gælder så meget mere, når denne betingelse er af afgørende betydning for gennemførelsen af den formodning, der er opstillet i momsdirektivets artikel 28, og følgelig for en ensartet anvendelse af det fælles moms-system, hvilket – således som det er anført i nærværende doms præmis 52 – er blandt formålene med dette direktiv.

67 Hvad nærmere bestemt angår spørgsmålet om, hvorvidt artikel 9a, stk. 1, første afsnit, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, således som affattet af Rådet, supplerer eller ændrer indholdet af momsdirektivets artikel 28, skal det for det første bemærkes, at den omstændighed, at denne artikel 9a, stk. 1, kun – således som det er anført i nærværende doms præmis 59 – vedrører visse af de ydelser, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 28, og derfor visse særlige tilfælde, ikke på nogen måde, således som det fremgår af nærværende doms præmis 50, er til hinder for at betragte nævnte artikel 9a, stk. 1, som blot en præcisering af indholdet af denne artikel 28.

68 For så vidt som artikel 9a, stk. 1, første afsnit, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 fastsætter, at det »formodes«, at den afgiftspligtige person, der deltager i leveringen af elektronisk leverede ydelser, »handler i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning«, må det for det andet konstateres, at denne bestemmelse begrænser sig til at præcisere de tilfælde, hvor betingelsen vedrørende det personelle anvendelsesområde for momsdirektivets artikel 28, som er nødvendig for anvendelsen af formodningen heri, anses for opfyldt, uden at indholdet af den nævnte artikel suppleres eller ændres.

69 Navnlig passer formodningen i artikel 9a, stk. 1, første afsnit, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 fuldt ud ind i den logik, som ligger til grund for momsdirektivets artikel 28. Som generaladvokaten har anført i punkt 75 i forslaget til afgørelse, havde momsdirektivets artikel 28 således allerede inden vedtagelsen af denne artikel 9a til formål at overføre ansvaret for momsen i forbindelse med leveringen af ydelser, hvor der medvirker en formidler, som handler i sit eget navn, men for tredjemands regning.

70 Formodningen i artikel 9a, stk. 1, første afsnit, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 ændrer følgelig ikke arten af den formodning, der er opstillet i momsdirektivets artikel 28, men

begrænser sig til – idet den fuldt ud integrerer denne formodning – at konkretisere denne formodning i den specifikke kontekst af elektronisk leverede ydelser leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer.

71 Ved at tilføje »medmindre denne udbyder udtrykkeligt er angivet som leverandør af denne afgiftspligtige person, og dette afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne« gør første afsnit i artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 det for det tredje muligt at afkræfte denne formodning ved at tage den kontraktlige virkelighed i forholdet mellem de parter, der medvirker i kæden af økonomiske transaktioner, i betragtning.

72 Det bemærkes i denne henseende, at de kontraktlige aftaler principielt udtrykker transaktionernes økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, og hensynet hertil er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem, således at de relevante kontraktvilkår udgør et forhold, der skal tages i betragtning, når det drejer sig om at identificere leverandøren og modtageren i forbindelse med en »levering af tjenesteydelser« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i momsdirektivets bestemmelser (jf. i denne retning dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 42 og 43, og af 24.2.2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

73 Domstolen har således allerede fastslået, at den i momsdirektivets artikel 28 indeholdte betingelse om, at den afgiftspligtige person skal handle i eget navn, men for tredjemands regning, navnlig skal prøves på grundlag af parternes kontraktforhold (jf. i denne retning dom af 14.7.2011, Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 42).

74 Det følger heraf, at ved i artikel 9a, stk. 1, første afsnit, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 at fastsætte, at formodningen om, at den afgiftspligtige person, der er omhandlet i denne bestemmelse, handler i eget navn, men for udbyderen af de pågældende ydelsers regning, kan afkræftes, hvis det fremgår af de kontraktlige aftaler mellem parterne, at denne udbyder udtrykkeligt er angivet som leverandør af ydelserne, har Rådet begrænset sig til at præcisere det normative indhold fastsat i momsdirektivets artikel 28, således som fortolket af Domstolen, med henblik på at sikre gennemførelsen af denne artikel på ensartede betingelser i EU.

75 Hvad dernæst angår andet afsnit i artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal det bemærkes, at ifølge denne bestemmelse skal to betingelser være opfyldt, »[f]or at udbyderen af elektronisk leverede ydelser kan anses for at være udtrykkeligt angivet som leverandør af disse ydelser af den afgiftspligtige person«. For det første skal den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt afgiftspligtig person, der deltager i leveringen af de elektronisk leverede ydelser, identificere sådanne ydelser og leverandøren heraf. For det andet skal den regning eller kvittering, der udstedes til eller stilles til rådighed for kunden, identificere de elektronisk leverede ydelser og leverandøren heraf.

76 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 76 i forslaget til afgørelse, har denne bestemmelse en tæt forbindelse med første afsnit i artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 og følger samme logik som dette, idet der heri mere detaljeret angives de betingelser, der vedrører faktureringen, og på grundlag af hvilke udbyderen af elektronisk leverede ydelser udtrykkeligt af den afgiftspligtige person anerkendes som leverandør af disse ydelser.

77 Disse angivelser, som i medfør af momsdirektivets artikel 226, nr. 5) og 6), skal fremgå af fakturaen – et dokument, som i henhold til dette direktivs artikel 220, nr. 1), enhver afgiftspligtig person skal sørge for behørigt udstedes for enhver levering af ydelser, som den pågældende foretager bl.a. til en anden afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis) – udgør en del af de

elementer, der henhører under handels- og kontraktforholdet mellem de respektive parter, og som afspejler de pågældende transaktioners økonomiske og forretningsmæssige virkelighed. Disse angivelser kan således gøre det muligt at bedømme de forhold, der er mellem de forskellige erhvervsdrivende, der deltager i leveringen af elektronisk leverede ydelser, indbyrdes.

78 Andet afsnit i artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 begrænser sig følgelig til at angive de elementer, der gør det muligt – henset til behovet for at tage transaktionernes økonomiske og forretningsmæssige virkelighed i betragtning – konkret at vurdere de situationer og de betingelser, hvorunder den formodning, der følger af denne bestemmelses første afsnit i overensstemmelse med den, der er opstillet i momsdirektivets artikel 28, kan afkræftes.

79 Artikel 9a, stk. 1, andet afsnit, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 kan ikke som sådan, og henset til konstateringerne i nærværende doms præmis 71-74, anses for at supplere eller ændre det normative indhold, der er fastsat i momsdirektivets artikel 28, idet afsnittet således vedrører beviselementer, der gør det muligt at afkræfte formodningen i denne artikel 9a, stk. 1, første afsnit, hvis konkrete bedømmelse tilkommer skatte- og afgiftsmyndighederne samt retterne i medlemsstaterne.

80 Hvad endelig angår artikel 9a, stk. 1, tredje afsnit, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 bemærkes, at det følger heraf, at »[e]n afgiftspligtig person, der i forbindelse med levering af elektronisk leverede ydelser godkender, at kunden afkræves betaling eller leveringen af ydelserne eller fastsætter de almindelige leveringsbetingelser, [...] i forbindelse med anvendelsen af dette stykke ikke [har] lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser«.

81 Det følger således af dette tredje afsnit, at når en afgiftspligtig person er omfattet af et af de tre tilfælde, der er omhandlet i det nævnte afsnit, kan formodningen i artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 ikke afkræftes og bliver derfor uafkræftelig. Hvis der er tale om elektronisk leverede ydelser, der leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer, formodes det med andre ord altid, at en afgiftspligtig person, som deltager i denne levering, handler i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning, og anses følgelig selv for at være leverandør af de nævnte ydelser, når vedkommende godkender, at kunden afkræves betaling, eller leveringen af disse samme ydelser eller fastsætter de almindelige leveringsbetingelser herfor.

82 Det må, i modsætning til, hvad Fenix har gjort gældende, fastslås, at Rådet med vedtagelsen af denne gennemførelsesforordnings artikel 9a, stk. 1, tredje afsnit, har taget hensyn til transaktionernes økonomiske og forretningsmæssige virkelighed i den specifikke kontekst af elektronisk leverede ydelser leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer, således som det i henhold til den retspraksis, der er anført i nærværende doms præmis 73, kræves efter momsdirektivets artikel 28.

83 Når en afgiftspligtig person, som deltager i leveringen af en elektronisk leveret ydelse ved f.eks. at drive en online social netværksplatform, har beføjelse til at godkende leveringen af denne ydelse, faktureringen heraf eller fastsætte de almindelige leveringsbetingelser for en sådan levering, har denne afgiftspligtige person således mulighed for ensidigt at definere de væsentlige forhold ved denne levering, dvs. udførelsen heraf, det tidspunkt, hvor den skal finde sted, betingelserne for, hvornår modydelsen skal betales, eller de regler, der danner den generelle ramme for denne levering. Under sådanne omstændigheder, og henset til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, som afspejles af disse, skal den afgiftspligtige person anses for leverandør af ydelser i henhold til momsdirektivets artikel 28.

84 Det er derfor klart i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 28, at en sådan afgiftspligtig person under de omstændigheder, der er angivet i artikel 9a, stk. 1, tredje afsnit, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, ikke kan undslippe den formodning, der er opstillet i denne artikel 28, ved kontraktligt at udpege en anden afgiftspligtig person som leverandør af de pågældende ydelser. Den sidstnævnte bestemmelse er nemlig til hinder for kontraktvilkår, der ikke afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed.

85 Det forhold, at de omstændigheder, der er fastsat i tredje afsnit i artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, ikke er nævnt i momsdirektivets artikel 28, kan ikke ændre denne analyse.

86 Henset til de betragtninger, der er anført i nærværende doms præmis 50 og 82-84, er det således tilstrækkeligt at bemærke, at ved udtrykkeligt at opregne disse omstændigheder ændrer artikel 9a, stk. 1, tredje afsnit, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 ikke det normative indhold fastsat i momsdirektivets artikel 28, men begrænser sig derimod til at konkretisere anvendelsen heraf for de særlige tilfælde af ydelser, der er omhandlet i denne gennemførelsesforordnings artikel 9a, stk. 1.

87 Af tilsvarende grunde kan Fenix' argument om, at det ville være i strid med momsdirektivets artikel 28 at behandle den afgiftspligtige person, som er omhandlet i denne artikel, som leverandør af ydelserne, selv om slutkunden har kendskab til eksistensen af fuldmagten mellem kommittenten og kommissionæren og identiteten af denne kommittent, heller ikke tiltrædes.

88 Det er i denne henseende korrekt, at der – for at momsdirektivets artikel 28 kan finde anvendelse – skal foreligge en fuldmagt, i henhold til hvilken kommissionæren for kommittentens regning medvirker ved leveringen af tjenesteydelser (dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 51). Selv hvis det antages, at slutkunden, på trods af kompleksiteten af transaktionskæderne, som kan kendetegne leveringen af elektronisk leverede ydelser, i visse tilfælde er i stand til at få kendskab til fuldmagten og kommittentens identitet, er disse omstændigheder imidlertid ikke i sig selv tilstrækkelige til at udelukke, at en afgiftspligtig person, der optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, handler i eget navn, men for tredjemands regning som omhandlet i momsdirektivets artikel 28 (jf. i denne retning dom af 14.7.2011, Henfling m.fl., C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 43). Det er således først og fremmest de beføjelser, som denne afgiftspligtige person har i forbindelse med leveringen af en ydelse, hvori vedkommende optræder som formidler, der er af betydning.

89 Under disse omstændigheder, og således som det også var tilfældet med de to første afsnit af artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, kan denne bestemmelses tredje afsnit ikke anses for at supplere eller ændre indholdet af momsdirektivets artikel 28.

90 Med vedtagelsen af artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 med henblik på at sikre en ensartet anvendelse i EU af momsdirektivets artikel 28 for de ydelser, som er omhandlet i denne førstnævnte bestemmelse, har Rådet følgelig ikke overskredet de gennemførelsesbeføjelser, det er tildelt ved dette direktivs artikel 397 i henhold til artikel 291, stk. 2, TEUF.

91 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at gennemgangen heraf intet har frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af artikel 9a, stk. 1, i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, i forhold til momsdirektivets artikel 28 og 397 samt artikel 291, stk. 2, TEUF.

Sagsomkostninger

92 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

Gennemgangen af det præjudicielle spørgsmål har intet frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af artikel 9a, stk. 1, i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013, i forhold til artikel 28 og 397 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2017/2455 af 5. december 2017, samt artikel 291, stk. 2, TEUF.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.