

Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

28 päivänä helmikuuta 2023 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Euroopan unionin neuvoston täytäntöönpanovalta – SEUT 291 artiklan 2 kohta – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 28 ja 397 artikla – Verovelvollinen, joka toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun – Sähköisesti suoritettavien palvelujen tarjoaja – Täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011 – 9 a artikla – Olettama – Pätevyys

Asiassa C-695/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka First-tier Tribunal (Tax Chamber) (alioikeus, verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 15.12.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 22.12.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Fenix International Ltd

vastaan

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti K. Lenaerts, varapresidentti L. Bay Larsen, jaostojen puheenjohtajat A. Arabadjiev, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Safjan, L. S. Rossi (esittelevä tuomari), D. Gratsias ja M. L. Arastey Sahún sekä tuomarit J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Z. Csehi ja O. Spineanu-Matei,

julkisasiamies: A. Rantos,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 3.5.2022 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Fenix International Ltd, edustajinaan O. Bartholomew, S. Gilchrist ja D. Greene, solicitors, sekä T. Johnson, M. Schofield ja V. Sloane, barristers,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään F. Shibli, avustajanaan A. Macnab, barrister,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan A. Maddalo, avvocato dello Stato,
- Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään E. Chatziioakeimidou, M. Chavier ja E. d'Ursel,
- Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskait? ja C. Perrin,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.9.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 7.10.2013 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1042/2013 (EUVL 2013, L 284, s. 1) (jäljempänä täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011), 9 a artiklan pätevyyttä.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Fenix International Ltd (jäljempänä Fenix) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (vero- ja tullihallinto, Yhdistynyt kuningaskunta) ja jossa on kyse kyseisen hallinnon tekemisistä arvonlisäverotuspäätöksistä, jotka koskevat ajanjaksoa heinäkuusta 2017 tammikuuhun 2020 sekä huhtikuuta 2020.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Erosopimus

3 Euroopan unionin neuvosto hyväksyi Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan eroamista Euroopan unionista ja Euroopan atomienergiayhteisöstä koskevan sopimuksen tekemisestä 30.1.2020 antamallaan päätöksellä (EU) 2020/135 (EUVL 2020, L 29, s. 1; jäljempänä erosopimus) Euroopan unionin ja Euroopan atomienergiayhteisön (Euratom) puolesta mainitun sopimuksen, joka liitettiin tähän päätökseen (EUVL 2020, L 29, s. 7).

4 Erosopimuksen 86 artiklan, jonka otsikko on ”Euroopan unionin tuomioistuimessa vireillä olevat asiat”, 2 ja 3 kohdassa määrätään seuraavaa:

”2. Euroopan unionin tuomioistuimella säilyy toimivalta antaa ennakkoratkaisuja asioissa, joissa Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuimen ennakkoratkaisupyyntö on jätetty ennen siirtymäkauden päättymistä.

3. Sovellettaessa tämän luvun määräyksiä kante katsotaan nostetuksi Euroopan unionin tuomioistuimessa ja ennakkoratkaisupyyntö katsotaan tehdyksi, kun unionin tuomioistuimen kirjaamo – on rekisteröinyt menettelyn vireille panevan asiakirjan.”

5 Erosopimuksen 126 artiklan mukaan siirtymäkausi alkoi kyseisen sopimuksen voimaantulopäivänä ja päättyi 31.12.2020.

Arvonlisäverodirektiivi

6 Pääasiaan sovelletaan siinä kyseessä olevien arvonlisäverotuspäätösten tekopäivän perusteella yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 5.12.2017 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2017/2455 (EUVL 2017, L 348, s. 7) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), säännöksiä.

7 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 61–64 perustelukappaleen sanamuoto on seuraava:

”(61) Olisi ehdottomasti varmistettava arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukainen soveltaminen. Tämä tavoite voitaisiin parhaiten saavuttaa täytäntöönpanotoimenpiteiden avulla.

(62) Näillä toimenpiteillä olisi ennen kaikkea puututtava rajat ylittävän kaupan kaksinkertaisen verotuksen ongelmaan, joka voi esiintyä veronalaisten liiketoimien suorituspaikkaa koskevien sääntöjen erilaisen soveltamisen takia jäsenvaltioissa.

(63) Vaikka täytäntöönpanotoimenpiteiden soveltamisala olisi rajattu, toimenpiteiden talousarviovaikutukset voisivat yhden tai useamman jäsenvaltion osalta olla merkittävät. Tämän vaikutuksen perusteella olisi aiheellista, että neuvosto pidättäisi itselleen oikeuden käyttää täytäntöönpanovaltaa.

(64) Koska toimenpiteiden soveltamisala on rajattu, neuvoston olisi päätettävä näistä täytäntöönpanotoimenpiteistä yksimielisesti [Euroopan] komission ehdotuksesta.”

8 Kyseisen direktiivin IV osastoon, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, sisältyy palvelujen suorituksia koskeva 3 luku, joka sisältää direktiivin 28 artiklan.

9 Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”

10 Kyseisen direktiivin V osastoon, jonka otsikko on ”Verollisten liiketoimien paikka”, sisältyy palvelujen suorituspaikkaa koskeva 3 luku. Kyseisen luvun 3 jakson yhdeksässä alajaksossa luetellaan erityyppiset palvelujen suoritukset, joihin kuuluvat 1.1.2015 alkaen sen 8 alajaksossa muille kuin verovelvollisille henkilöille suoritettavat televiestintäpalvelut, radio- ja televisiolähetyspalvelut ja sähköiset palvelut. Kyseinen alajakso muodostuu mainitun direktiivin 58 artiklasta, jonka 1 kohdassa säädetään, että näitä palveluja verotetaan siinä jäsenvaltiossa, johon kyseinen henkilö on sijoittautunut taikka jossa hänen kotipaikkansa tai vakinainen asuinpaikkansa on.

11 Mainittua alajaksoa on muutettu 1.1.2015 alkaen 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11), jonka johdanto-osan ensimmäisen perustelukappaleen mukaan ”sisämarkkinoiden toteutuminen, globalisaatio, sääntelyn vapauttaminen ja teknologian kehittyminen ovat yhdessä aiheuttaneet huomattavia muutoksia palvelukaupan määrään ja rakenteeseen. Yhä useampi palvelu voidaan suorittaa etäpalveluna – –”.

12 Arvonlisäverodirektiivin 220 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai verovelvollisen nimissä ja puolesta kolmas taho laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

1) verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista;

– –”

13 Kyseisen direktiivin 226 artiklan sanamuoto on seuraava:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

-
- 5) verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite;
 - 6) luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu tai suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu;

--”

14 Mainitun direktiivin 397 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta tämän direktiivin täytäntöönpanon edellyttämistä toimenpiteistä.”

Täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011

15 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 johdanto-osan toinen, neljäs ja viides perustelukappale kuuluvat seuraavasti:

”(2) [Arvonlisäverodirektiivi] sisältää arvonlisäveroa koskevia säännöksiä, jotka tietyissä tapauksissa edellyttävät jäsenvaltioilta tulkintaa. [Arvonlisäverodirektiiviä] koskevien yhteisten täytäntöönpanosäännösten antamisella olisi varmistettava, että arvonlisäverojärjestelmän soveltaminen noudattaa paremmin sisämarkkinoiden tavoitetta niissä tapauksissa, joissa syntyy tai saattaa syntyä soveltamiseroja, jotka ovat yhteensopimattomia sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan kanssa. Nämä täytäntöönpanotoimenpiteet ovat oikeudellisesti pakottavia vasta tämän asetuksen voimaantulopäivästä alkaen eivätkä ne vaikuta jäsenvaltioissa aiemmin annetun lainsäädännön voimassaoloon ja sen tulkintojen pätevyYTEEN.

--

(4) Tämän asetuksen tavoitteena on varmistaa nykyisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen yhdenmukaisuus säätämällä [arvonlisäverodirektiivin] täytäntöönpanosäännöistä erityisesti verovelvollisten, tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten sekä verollisten liiketoimien paikan osalta. Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 5 artiklan 4 kohdassa ilmaistun suhteellisuusperiaatteen mukaisesti tässä asetuksessa ei ylitetä sitä, mikä on tämän tavoitteen saavuttamiseksi tarpeen. Soveltamisen yhdenmukaisuus varmistetaan parhaiten asetuksen avulla, koska se on sitova ja kaikissa jäsenvaltioissa sellaisenaan sovellettava.

(5) Näihin täytäntöönpanosäännöksiin sisältyy erityissääntöjä, joilla vastataan tiettyihin soveltamista koskeviin kysymyksiin, ja ne on laadittu yhdenmukaistamaan pelkästään näiden erityistilanteiden käsittelyä koko unionissa. Ne eivät siten ole sitovia muiden tapausten osalta, ja niitä on niiden sanamuoto huomioon ottaen sovellettava rajoitetusti.”

16 Tämän täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä asetuksessa vahvistetaan [arvonlisäverodirektiivin] I–V – – osaston tiettyjen säännösten täytäntöönpanotoimenpiteet.”

17 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 1042/2013, jolla on muutettu 1.1.2015 alkaen täytäntöönpanoasetusta N:o 282/2011, johdanto-osan ensimmäisessä ja neljännessä

perustelukappaleessa todetaan seuraavaa:

”(1) [Arvonlisäverodirektiivissä] säädetään, että 1 päivästä tammikuuta 2015 kaikki televiestintä-, radio- ja televisiolähetyspalvelut sekä sähköisesti suoritettavat palvelut, jotka suoritetaan henkilölle, joka ei ole verovelvollinen, jäljempänä 'ei-verovelvollinen', on verotettava siinä jäsenvaltiossa, johon palvelujen hankkija on sijoittautunut tai jossa on hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, riippumatta siitä, mihin näitä palveluja suorittava verovelvollinen on sijoittautunut. Useimmat muut palvelut, jotka suoritetaan ei-verovelvolliselle, verotetaan edelleen jäsenvaltiossa, johon palvelujen suorittaja on sijoittautunut.

– –

(4) On tarpeen määrittää, kuka on arvonlisäverotusta varten palvelujen suorittaja, kun sähköiset palvelut tai internetin välityksellä suoritettavat puhelinpalvelut suoritetaan palvelujen hankkijalle televerkkojen, rajapinnan tai portaalin välityksellä.”

18 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan, joka lisättiin täytäntöönpanoasetuksella N:o 1042/2013, sanamuoto on seuraava:

”1. Sovellettaessa [arvonlisäverodirektiivin] 28 artiklaa ja kun sähköisesti suoritettavat palvelut suoritetaan televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä, suoritukseen osallistuvan verovelvollisen on katsottava toimivan omissa nimissään mutta näiden palvelujen tarjoajan lukuun, paitsi jos asianomainen verovelvollinen on nimenomaisesti ilmoittanut kyseisen palvelujen tarjoajan palvelujen suorittajaksi ja tämä on otettu huomioon osapuolten välisissä sopimusjärjestelyissä.

Jotta voidaan katsoa, että asianomainen verovelvollinen on nimenomaisesti ilmoittanut sähköisesti suoritettavien palvelujen tarjoajan näiden palvelujen suorittajaksi, seuraavien edellytysten on täytyttävä:

- a) kunkin sähköisesti suoritettavien palvelujen suorittamiseen osallistuvan verovelvollisen antamassa tai saataville asettamassa laskussa on yksilöitävä tällaiset palvelut ja niiden suorittaja;
- b) asiakkaalle annettussa tai saataville asetetussa laskussa tai maksutositteessa on eriteltävä sähköisesti suoritettavat palvelut ja yksilöitävä niiden suorittaja.

Sovellettaessa tätä kohtaa verovelvollisen, joka sähköisesti suoritettavien palvelujen suorittamisen osalta hyväksyy asiakkaalta perittävän maksun tai näiden palvelujen suorittamisen taikka vahvistaa niiden suorittamista koskevat yleiset ehdot ja edellytykset, ei ole sallittua nimenomaisesti ilmoittaa toista henkilöä kyseisten palvelujen suorittajaksi.

2. Edellä olevaa 1 kohtaa sovelletaan myös, kun internetin välityksellä toimitettavat puhelinpalvelut, mukaan lukien VoIP-tekniikka (Voice over Internet Protocol) hyödyntävät puhelinpalvelut, suoritetaan televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä ja samoin edellytyksin kuin mainitussa kohdassa.

3. Tätä artiklaa ei sovelleta verovelvolliseen, joka ainoastaan huolehtii sähköisesti suoritettaviin palveluihin tai internetin välityksellä tarjottaviin puhelinpalveluihin, mukaan lukien VoIP-tekniikka (Voice over Internet Protocol) hyödyntävät puhelinpalvelut, liittyvien maksujen käsittelystä eikä osallistu kyseisten sähköisesti suoritettavien palvelujen tai puhelinpalvelujen suorittamiseen.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

19 Fenix, joka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity yhtiö,

ylläpitää Only Fans -nimellä tunnettua sosiaalisen median alustaa (jäljempänä Only Fans -alusta). Kyseistä alustaa tarjotaan maailmanlaajuisesti ”käyttäjille”, jotka jaetaan ”sisällöntuottajiin” ja ”seuraajiin”.

20 Jokaisella sisällöntuottajalla on ”profiili”, johon hän lataa valokuvien, videoiden ja viestien kaltaisia sisältöjä ja jolla hän julkaisee niitä. Seuraajat voivat tutustua niiden sisällöntuottajien lataamiin sisältöihin, joita he haluavat seurata tai joiden kanssa he haluavat olla vuorovaikutuksessa, suorittamalla kertaluontoisia maksuja tai maksamalla kuukausittaisen tilausmaksun. Seuraajat voivat myös maksaa ”palvelurahoja” tai lahjoituksia, joista ei toimiteta vastineeksi sisältöä.

21 Kukin sisällöntuottaja määrittää kuukausittaisen tilausmaksun suuruuden, mutta Fenix vahvistaa veloittettavan vähimmäismäärän tilausten ja palvelurahojen osalta.

22 Fenix tarjoaa Only Fans -alustan lisäksi välineen maksutapahtumien toteuttamiselle. Fenix vastaa seuraajien suorittamien maksujen keräämisestä ja jakamisesta käyttämällä kolmannen osapuolen asemassa olevaa maksupalveluntarjoajaa. Fenix vahvistaa niin ikään Only Fans -alustan yleiset käyttöehdot.

23 Fenix perii 20 prosentin osuuden kaikista sisällöntuottajalle suoritetuista maksuista ja laskuttaa tältä vastaavan summan. Fenix soveltaa näin perimäänsä summaan 20 prosentin arvonnisäverokantaa, joka mainitaan sen antamissa laskuissa.

24 Kaikki maksut näkyvät kyseisen seuraajan tilioitteessa Fenixille suoritettuina maksuina.

25 Vero- ja tullihallinto lähetti 22.4.2020 Fenixille verotuspäätöksiä, jotka koskivat arvonnisäveroa, joka oli suoritettava ajanjaksolta heinäkuusta 2017 tammikuuhun 2020 sekä huhtikuulta 2020, koska kyseinen hallinto arvioi, että Fenixin oli katsottava toimivan omissa nimissään täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan mukaisesti. Kyseinen hallinto katsoi täten, että Fenixin oli maksettava arvonnisävero seuraajalta saadusta koko summasta eikä ainoastaan tästä summasta palkkiona veloittamastaan 20 prosentin osuudesta.

26 Fenix teki 27.7.2020 valituksen First-tier Tribunaliin (Tax Chamber) (alioikeus, verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta), joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Fenix riitauttaa kyseisessä valituksessa pääasiallisesti verotuspäätösten oikeusperustan eli täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan pätevyyden sekä kussakin päätöksessä mainitun määrän.

27 Fenix vetoaa ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa siihen, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklalla muutetaan ja/tai täydennetään arvonnisäverodirektiivin 28 artiklaa, koska sillä lisätään tähän 28 artiklaan uusia sääntöjä. Sen mukaan täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdassa nimittäin mennään arvonnisäverodirektiivin 28 artiklaa pidemmälle säätämällä, että sähköisen palvelun suorituksen osallistuvan komissionasaajan on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen mainitut palvelut, vaikka komissionantajana olevan palvelujen tarjoajan henkilöllisyys on tiedossa. Tällaisella säännöksellä viedään osapuolilta niiden sopimusautonomia eikä siinä huomioida kaupallista ja taloudellista todellisuutta. Sillä muutetaan perustavanlaatuisesti komissionasaajan vastuuta arvonnisäverotuksessa siirtämällä verorasitus internetissä toimiville alustoille, koska täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa säädetyn oletettaman kumoaminen on käytännössä mahdotonta. Fenixin mukaan kyseisellä 9 a artiklalla ylitetään näin ollen neuvostolle arvonnisäverodirektiivin 397 artiklassa annetun täytäntöönpanovallan rajat.

28 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäilyksiä täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan pätevydestä.

29 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa 15.10.2014 annetun tuomion parlamentti v. komissio (C-65/13, EU:C:2014:2289) perusteella, että lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyyn toimen täytäntöönpanoa koskeva säännös on lainmukainen ainoastaan, jos kyseinen säännös on tällä toimella tavoiteltujen keskeisten yleistavoitteiden mukainen, se on kyseisen toimen täytäntöönpanon kannalta tarpeellinen tai hyödyllinen eikä sillä muuteta eikä täydennetä kyseistä toimea silloinkaan, kun kyse on sen muista kuin keskeisistä osista. Vaikka täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklaa pidetään arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan täytäntöönpanotoimena, kyseisen tuomioistuimen mukaan voidaan kuitenkin väittää, että neuvosto ylitti sille siirretyn täytäntöönpanovallan, kun se antoi kyseisen 9 a artiklan.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo erityisesti, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdassa vahvistettua olettamaa voidaan soveltaa kaikkiin palvelujen suoritukseen osallistuviin verovelvollisiin, mitä ei ole pidettävä teknisenä toimenpiteenä vaan arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan oikeussääntöjen perustavanlaatuisena muutoksena. Sen mukaan vaikuttaa lisäksi siltä, että kyseisen täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan 1 kohdassa säädetyllä olettamalla ja etenkin kyseisen säännöksen kolmannessa alakohdassa mainitulla olettamalla poistetaan verovelvollisen taloudellisen ja kaupallisen tilanteen konkreettista tutkimista koskeva velvollisuus, joka kuitenkin seuraa arvonlisäverodirektiivin 28 artiklasta, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä täsmentänyt 14.7.2011 antamassaan tuomiossa Henfling ym. (C-464/10, EU:C:2011:489).

31 Näissä olosuhteissa First-tier Tribunal (Tax Chamber) (alioikeus, verojaosto) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011] 9 a artikla pätemätön sillä perusteella, että sillä ylitetään täytäntöönpanovalta tai velvollisuus, joka neuvostolla on [arvonlisäverodirektiivin] 397 artiklan perusteella, siltä osin kuin sillä täydennetään ja/tai muutetaan [kyseisen direktiivin] 28 artiklaa?”

Unionin tuomioistuimen toimivalta

32 Sen 1.2.2020 voimaan tulleen erosopimuksen 86 artiklan 2 kohdasta käy ilmi, että unionin tuomioistuimella säilyy toimivalta antaa ennakkoratkaisuja asioissa, joissa Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnö on jätetty ennen tämän sopimuksen 126 artiklan mukaisesti vahvistetun siirtymäkauden päättymistä 31.12.2020. Lisäksi mainitun sopimuksen 86 artiklan 3 kohdan mukaan ennakkoratkaisupyynnö katsotaan tehdyksi tämän artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla päivänä, jona unionin tuomioistuimen kirjaamo on rekisteröinyt menettelyn vireille panevan asiakirjan.

33 Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen kirjaamo rekisteröi Yhdistyneen kuningaskunnan tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön 22.12.2020 eli ennen siirtymäkauden päättymistä.

34 Tästä seuraa, että unionin tuomioistuimella on toimivalta antaa ennakkoratkaisu tästä pyynnöstä.

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

35 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee kysymyksellään pääasiallisesti sitä,

onko täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohta pätemätön, koska neuvosto on väitetysti täydentänyt tai muuttanut arvonlisäverodirektiivin 28 artiklaa ja siten ylittänyt täytäntöönpanovallan, joka sille on kyseisen direktiivin 397 artiklassa annettu SEUT 291 artiklan 2 kohdan nojalla.

Alustavat huomautukset

36 Aluksi on palautettava mieleen, että SEUT 291 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot vastaavat unionin oikeudellisesti velvoittavien säädösten täytäntöönpanosta. SEUT 291 artiklan 2 kohdassa kuitenkin määrätään, että jos tällaiset unionin säädökset edellyttävät yhdenmukaista täytäntöönpanoa, kyseisillä säädöksillä siirretään täytäntöönpanovaltaa komissiolle tai, tietyissä asianmukaisesti perustelluissa tapauksissa ja SEU 24 ja SEU 26 artiklassa määrätyissä tapauksissa, neuvostolle.

37 Unionin tuomioistuin on jo todennut täsmällisemmin tästä edellytyksestä, jonka mukaan tällaisen täytäntöönpanovallan antaminen neuvostolle on perusteltava asianmukaisesti, että SEUT 291 artiklan 2 kohdan mukaan on perusteltava yksityiskohtaisesti, miksi kyseiselle toimielimelle annetaan tehtäväksi toteuttaa toimenpiteitä, joilla pannaan täytäntöön unionin oikeudellisesti velvoittava säädös (ks. vastaavasti tuomio 1.3.2016, National Iranian Oil Company v. neuvosto, C-440/14 P, EU:C:2016:128, 49 ja 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Käsiteltävässä asiassa arvonlisäverodirektiivin 397 artiklassa annetaan neuvostolle täytäntöönpanovaltaa SEUT 291 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Mainitussa 397 artiklassa nimittäin säädetään, että neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanon edellyttämistä toimenpiteistä.

39 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 61–63 perustelukappaleesta käy tältä osin ilmi, että unionin lainsäätäjän mukaan yhtäältä oli tarpeen, että kyseisen direktiivin täytäntöönpanotoimenpiteet olisivat yhdenmukaisia erityisesti siksi, että ratkaistaisiin rajat ylittävän kaupan kaksinkertaisen verotuksen ongelma, joka voi esiintyä veronalaisten liiketoimien suorituspaikkaa koskevien sääntöjen erilaisen soveltamisen takia jäsenvaltioissa, ja toisaalta oli asianmukaista pidättää neuvostolle toimivalta toteuttaa tällaisia täytäntöönpanotoimenpiteitä niiden joskus merkittävienkin vaikutusten vuoksi, joita tällaisilla toimenpiteillä voi olla jäsenvaltioiden talousarvioihin.

40 Näistä syistä on perusteltua, että neuvostolla on arvonlisäverodirektiivin 397 artiklan nojalla toimivalta päättää kyseisen direktiivin täytäntöönpanon edellyttämistä toimenpiteistä, joihin kuuluu täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohta, jonka tarkoituksena on konkreettisesti varmistaa mainitun direktiivin 28 artiklan yhdenmukainen soveltaminen.

41 Toiseksi on muistutettava SEUT 291 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuista täytäntöönpanovallan rajoista, että arvonlisäverotuksen kaltaista alaa koskevien keskeisten sääntöjen antaminen kuuluu unionin lainsäätäjän toimivaltaan. Tästä seuraa, että säännöksistä, joissa vahvistetaan perussäännösten, jonka antaminen edellyttää kyseisen lainsäätäjän omiin tehtäviin kuuluvien poliittisten valintojen tekemistä, keskeisiä osia ei voida päättää täytäntöönpanosäädöksissä eikä SEUT 290 artiklassa tarkoitetuissa delegoiduissa säädöksissä (ks. vastaavasti tuomio 10.9.2015, parlamentti v. neuvosto, C-363/14, EU:C:2015:579, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Lisäksi asian osien, jotka on luokiteltava keskeisiksi, yksilöinnin on perustuttava objektiivisiin tekijöihin, jotka voivat olla tuomioistuimen valvonnan kohteena, ja huomioon on otettava asianomaisen alan ominaisuudet ja erityispiirteet (tuomio 10.9.2015, parlamentti v. neuvosto, C-363/14, EU:C:2015:579, 47 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Näin ollen silloin, kun neuvostolla on arvonlisäverodirektiivin kaltaisen unionin oikeudellisesti velvoittavan säädöksen perusteella toimivalta toteuttaa täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan kaltaisia täytäntöönpanotoimenpiteitä, kyseinen toimielin ei voi tällaisen toimivallan yhteydessä antaa alaa koskevia keskeisiä sääntöjä, koska kyseiset säännöt on annettava noudattaen sovellettavaa lainsäätämisyjärjestystä, joka arvonlisäverodirektiivin osalta on SEUT 113 artiklassa käyttöön otettu erityinen lainsäätämisyjärjestys.

44 Unionin tuomioistuin on jo lisäksi todennut, että kun komissiolle on siirretty täytäntöönpanovaltaa, kyseisen toimielimen on täsmennettävä kyseessä olevan lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyn toimen sisältö sen varmistamiseksi, että se pannaan yhdenmukaisesti täytäntöön kaikissa jäsenvaltioissa. Komission antaman täytäntöönpanosäädöksen säännösten on siis yhtäältä oltava sen lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyn toimen keskeisten yleistavoitteiden mukaisia, jota kyseisillä säännöksillä on tarkoitus täsmentää, ja niiden on toisaalta oltava tämän toimen yhdenmukaisen täytäntöönpanon kannalta tarpeellisia tai hyödyllisiä, ilman että niillä täydennetään tai muutetaan kyseistä toimea silloinkaan, kun kyse on sen muista kuin keskeisistä osista (ks. vastaavasti tuomio 15.10.2014, parlamentti v. komissio, C-65/13, EU:C:2014:2289, 43–46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Kyseiset komission täytäntöönpanovallan rajoihin liittyvät näkökohdat pätevät myös silloin, kun tällaista toimivaltaa on siirretty neuvostolle SEUT 291 artiklan 2 kohdan perusteella.

46 Yhtäältä on nimittäin todettava, että koska SEUT 291 artiklan 2 kohdassa viitataan sekä komissioon että neuvostoon, siinä ei erotella täytäntöönpanovallan luonnetta ja laajuutta sen mukaan, mille toimielimelle täytäntöönpanovaltaa on siirretty.

47 Toisaalta SEUT 290 ja SEUT 291 artiklan rakenteesta seuraa, että neuvoston täytäntöönpanovallan käytölle ei voida asettaa muita edellytyksiä kuin ne, jotka velvoittavat komissiota sen käyttäessä täytäntöönpanovaltaansa.

48 SEUT 290 ja SEUT 291 artiklassa nimittäin taataan erottamalla täytäntöönpanosäädökset delegoiduista säädöksistä, joiden antamista koskeva toimivalta on ainoastaan komissiolla SEUT 290 artiklan mukaisten edellytysten täyttyessä ja joilla kyseinen toimielin voi täydentää tai muuttaa tiettyjä lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyn unionin toimen muita kuin keskeisiä osia, se, että kun unionin lainsäätäjä antaa neuvoston tehtäväksi täytäntöönpanosäädösten antamisen, neuvostolla ei ole toimivaltaa, joka on varattu komissiolle delegeitujen säädösten antamisen yhteydessä. Neuvosto ei täten voi täytäntöönpanosäädöksillä täydentää tai muuttaa lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksyttyä toimea silloinkaan, kun kyse on sen muista kuin keskeisistä osista.

49 Edellä esitetystä seuraa, että komissiolle ja neuvostolle SEUT 291 artiklan 2 kohdan nojalla siirrettyyn täytäntöönpanovaltaan kuuluu pääasiallisesti toimivalta toteuttaa toimenpiteitä, jotka ovat tarpeellisia tai hyödyllisiä sen lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyn toimen, jonka perusteella ne on toteutettu, säännösten yhdenmukaisen täytäntöönpanon kannalta ja joilla ainoastaan täsmennetään näiden säännösten sisältöä kyseisen toimen keskeisten yleistavoitteiden mukaisesti eikä niillä muuteta tai täydennetä kyseistä toimea silloinkaan, kun kyse on sen muista kuin keskeisistä osista.

50 Erityisesti on katsottava, että täytäntöönpanotoimenpiteellä ainoastaan täsmennetään kyseisen lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyn toimen sääntöksiä silloin, kun sen tarkoituksena on ainoastaan yleisesti tai tietyissä erityistapauksissa selventää näiden säännösten soveltamisalaa tai määrittää niiden soveltamista koskevat yksityiskohtaiset säännöt, kuitenkin sillä edellytyksellä, että kyseisellä toimenpiteellä vältetään täten kaikki ristiriidat kyseisten säännösten

tavoitteiden kanssa eikä sillä mitenkään muuteta kyseisen toimen normatiivista sisältöä tai sen soveltamisalaa.

51 Näin ollen sen määrittämiseksi, noudattiko neuvosto sille SEUT 291 artiklan 2 kohdan nojalla arvonlisäverodirektiivin 397 artiklassa annetun täytäntöönpanovallan rajoja, kun se antoi täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan, on selvítettävä, täsmennetäänkö tässä 9 a artiklan 1 kohdassa ainoastaan kyseisen direktiivin 28 artiklan sisältöä, mikä merkitsee sitä, että on tutkittava ensimmäiseksi, onko mainitun 9 a artiklan 1 kohta mainitun direktiivin ja erityisesti sen 28 artiklan keskeisten yleistavoitteiden mukainen, ja toiseksi, onko kyseinen 9 a artiklan 1 kohta tarpeellinen tai hyödyllinen saman 28 artiklan yhdenmukaisen täytäntöönpanon kannalta, sekä kolmanneksi, ettei sillä täydennetä eikä muuteta kyseistä artiklaa millään tavoin.

Kysymys siitä, onko täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohta a arvonlisäverodirektiivin keskeisten yleistavoitteiden mukainen

52 Aluksi on palautettava mieleen, että arvonlisäverodirektiivissä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä. Jotta tätä järjestelmää voidaan soveltaa yhdenmukaisesti – mikä kuuluu kyseisen direktiivin tavoitteisiin, kuten erityisesti sen johdanto-osan 61 perustelukappaleessa korostetaan –, käsitteitä, jotka määrittelevät mainitun direktiivin soveltamisalan, kuten verollisten liiketoimien, verovelvollisen ja liiketoiminnan käsitteitä, on tulkittava itsenäisesti ja yhdenmukaisesti (ks. vastaavasti tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 Arvonlisäverodirektiivin IV osastoon, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, kuuluvan 28 artiklan mukaan verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.

54 Kyseisessä artiklassa, joka on sanamuodoltaan yleinen siten, ettei sen soveltamisalaa tai ulottuvuutta ole rajoitettu, ja joka kattaa näin ollen kaikki palvelujen ryhmät (ks. vastaavasti tuomio 14.7.2011, Henfling ym., C-464/10, EU:C:2011:489, 36 kohta), luodaan kahta peräkkäin suoritettua identtistä palvelua koskeva oikeudellinen fiktio, jonka mukaan sellaisen toimijan, joka osallistuu palvelujen suoritukseen ja joka on komissionsaajana, on katsottava ensin vastaanottaneen kyseiset palvelut siltä toimijalta, jonka lukuun se toimii ja joka on komissionantajana, ennen kuin se toiseksi suorittaa henkilökohtaisesti nämä palvelut asiakkaalle (tuomio 21.1.2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

55 Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa säädetään näin ollen, että verovelvollisen, joka toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun välittäjänä palvelujen suorituksen yhteydessä, oletetaan olevan näiden palvelujen suorittaja.

56 Toiseksi täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 johdanto-osan toisesta, neljännestä ja viidennestä perustelukappaleesta käy ilmi, että koska arvonlisäverodirektiivin säännöissä on tietyissä tapauksissa jäsenvaltioiden välisiä soveltamiseroja, jotka ovat yhteensopimattomia sisämarkkinoiden moitteettoman toiminnan kanssa, tämän täytäntöönpanoasetuksen tavoitteena on varmistaa nykyisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen yhdenmukaisuus säätämällä erityisesti palvelujen suorituksia koskevista arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanosäännöistä, joilla on vastattava tiettyihin soveltamista koskeviin kysymyksiin ja jotka on laadittava niin, että niillä yhdenmukaistetaan pelkästään niillä säänneltyjen erityistilanteiden käsittely koko unionissa.

57 Tarkemmin sanottuna täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdasta, joka sisällytettiin kyseiseen täytäntöönpanoasetukseen täytäntöönpanoasetuksella N:o 1042/2013, on todettava, että jälkimmäisen täytäntöönpanoasetuksen johdanto-osan ensimmäisestä ja

neljännestä perustelukappaleesta käy ilmi, että kun otetaan huomioon kehitys, joka arvonlisäverodirektiivin yhteydessä on ominaista erityisesti niiden sähköisesti suoritettavien palvelujen verotukselle, jotka suoritetaan henkilölle, joka ei ole verovelvollinen, ja jotka on verotettava 1.1.2015 alkaen siinä jäsenvaltiossa, johon palvelujen hankkija on sijoittautunut tai jossa on hankkijan kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka, riippumatta siitä, mihin näitä palveluja suorittava verovelvollinen on sijoittautunut, neuvoston mukaan oli tarpeen määrittää, kuka on arvonlisäverotusta varten palvelujen suorittaja, kun mainitut palvelut suoritetaan televerkkojen, rajapinnan tai portaalin välityksellä.

58 Tässä yhteydessä täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdassa ilmoitetaan ”sovellettaessa [arvonlisäverodirektiivin] 28 artiklaa” niiden tapauksen osalta, joissa sähköisesti suoritettavat palvelut suoritetaan televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä, millä edellytyksillä kyseiseen suoritukseen osallistuvan verovelvollisen on katsottava toimivan omissa nimissään mutta palvelujen tarjoajan lukuun.

59 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdalla pyritään täten varmistamaan, että arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa säädettyä oletettavaa sovelletaan 1.1.2015 alkaen yhdenmukaisesti tällaisiin verovelvollisiin ja että kyseisellä direktiivillä käyttöön otettua yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan näin yhdenmukaisesti kyseisessä 9 a artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin palveluihin, jotka kuuluvat kyseisen 28 artiklan, joka kattaa edellä 54 kohdasta ilmi käyvällä tavalla kaikki palvelujen ryhmät, soveltamisalaan.

60 Tästä seuraa, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan säännökset ovat arvonlisäverodirektiivin ja erityisesti sen 28 artiklan keskeisten yleistavoitteiden mukaisia.

Kysymys siitä, onko täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohta a tarpeellinen tai hyödyllinen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan yhdenmukaisen täytäntöönpanon kannalta

61 On todettava, että muun muassa neuvoston asetukseksi täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta annetun komission ehdotuksen (COM(2012) 763 final), jonka perusteella 9 a artikla sisällytettiin kyseiseen täytäntöönpanoasetukseen, perusteluista käy ilmi, että kun otetaan huomioon arvonlisäverodirektiiviin 1.1.2015 alkaen tehdyt muutokset tiettyjen palvelujen suoritusten, mukaan lukien televiestintä- ja sähköiset palvelut, verotuspaikan osalta, oli olennaisen tärkeää sen kannalta, että voidaan taata palvelujen suorittajien oikeusvarmuus ja välttää kaksinkertainen verotus tai verottamatta jääminen, joka seuraisi jäsenvaltioiden toisistaan eriyvästä soveltamisäännöistä, muuttaa mainittua täytäntöönpanoasetusta, jotta voitiin vahvistaa säännöt siitä, kuinka arvonlisäverodirektiivin asiaa koskevia säännöksiä on sovellettava.

62 Näin ollen on katsottava, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohta on hyödyllinen tai jopa tarpeellinen arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan yhdenmukaisen täytäntöönpanon kannalta.

Kysymys siitä, onko täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohta a arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan sisällön täydentämisestä tai muuttamisesta koskevan kiellon mukainen

63 Fenixin mukaan täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan kolmessa alakohdassa täydennetään tai muutetaan arvonlisäverodirektiivin 28 artiklaa, joten niillä ylitetään neuvostolle annetun täytäntöönpanovallan rajat.

64 Fenix katsoo ensiksi täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan ensimmäisestä alakohdasta yhtäältä, että unionin lainsäätäjän tarkoituksena ei ollut säännellä arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa sitä, missä tapauksissa palvelujen suorittamiseen osallistuva verovelvollinen toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun, eikä neuvosto voi muuttaa tätä täytäntöönpanoasetuksella ilman, että se ylittäisi toimivaltansa. Toisaalta Fenixin mukaan kyseisen 9 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädettyä oletttamaa sovelletaan tosiasiallisesta sopimustilanteesta ja kaupallisesta tilanteesta riippumatta, mikä on vastoin unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, ja sillä muutetaan perustavanlaatuisesti komissionsaajan vastuuta arvonlisäverotuksessa.

65 Tässä yhteydessä on palautettava mieleen, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaan sähköisesti televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä suoritettavien palvelujen suoritukseen osallistuvan verovelvollisen ”on katsottava toimivan omissa nimissään mutta näiden palvelujen tarjoajan lukuun, paitsi jos asianomainen verovelvollinen on nimenomaisesti ilmoittanut kyseisen palvelujen tarjoajan palvelujen suorittajaksi ja tämä on otettu huomioon osapuolten välisissä sopimusjärjestelyissä”.

66 Arvonlisäverodirektiivistä ei kuitenkaan käy millään tapaa ilmi, että unionin lainsäätaja olisi jättänyt varmistamatta tarvittaessa siirtämällä neuvostolle täytäntöönpanovaltaa kyseisen direktiivin 397 artiklan nojalla sen, että mainitun direktiivin 28 artiklassa tarkoitettuja edellytyksiä ja erityisesti edellytystä, jonka mukaan palvelujen suoritukseen osallistuvan verovelvollisen on toimittava omissa nimissään mutta toisen lukuun, jotta tätä voidaan pitää kyseisen palvelun suorittajana, sovelletaan yhdenmukaisesti. Asia on näin sitäkin suuremmalla syyllä, koska kyseinen edellytys on ratkaisevan tärkeä arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa säädetyn oletttaman täytäntöönpanon kannalta ja näin ollen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän yhdenmukaisen soveltamisen kannalta, joka kuuluu kyseisen direktiivin tavoitteisiin, kuten tämän tuomion 52 kohdassa on muistutettu.

67 Tarkemmin sanottuna siitä, täydennetäänkö tai muutetaanko täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan ensimmäisellä alakohdalla, sellaisena kuin neuvosto on sen säätänyt, arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan sisältöä, on todettava ensinnäkin, että se, että kyseinen 9 a artiklan 1 kohta koskee tämän tuomion 59 kohdassa todetulla tavalla ainoastaan tiettyjä arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa tarkoitettuja palveluja ja näin ollen tiettyjä erityistilanteita, ei millään tavalla estä katsomasta, kuten tämän tuomion 50 kohdasta käy ilmi, että mainitulla 9 a artiklan 1 kohdalla ainoastaan täsmennetään kyseisen 28 artiklan sisältöä.

68 Siltä osin kuin täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että sähköisten palvelujen suoritukseen osallistuvan verovelvollisen ”on katsottava toimivan omissa nimissään mutta näiden palvelujen tarjoajan lukuun”, on toiseksi todettava, että kyseisessä säännöksessä ainoastaan täsmennetään tapaukset, joissa arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan henkilöllistä soveltamisalaa koskevan edellytyksen, joka on välttämätön tässä artiklassa tarkoitettuna oletttaman soveltamiselle, on katsottava täyttyvän, ilman että mainitun artiklan sisältöä täydennetään tai muutetaan.

69 Etenkin on niin, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa mainittu oletama on täysin sopusoinnussa arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan taustalla olevan logiikan kanssa. On nimittäin niin, kuten julkisasiamies on katsonut ratkaisuehdotuksensa 75 kohdassa, että arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan tavoitteena oli jo ennen kyseisen 9 a artiklan säätämistä siirtää arvonlisäverovelvollisuus niiden palvelujen suoritusten osalta, joiden suorittamiseen osallistuu verovelvollinen, joka toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun.

70 Täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa mainitulla olettamalla ei täten muuteta arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa säädetyn olettaman luonnetta, vaan tämä 28 artiklassa säädetty oletama sisältyy täysimääräisesti tähän olettamaan ja sillä ainoastaan konkretisoidaan kyseisessä 28 artiklassa mainittua olettamaa sähköisesti televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä suoritettavien palvelujen erityisessä asiayhteydessä.

71 Kolmanneksi on niin, että lisäämällä täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan ensimmäiseen alakohtaan ilmaisu ”paitsi jos asianomainen verovelvollinen on nimenomaisesti ilmoittanut kyseisen palvelujen tarjoajan palvelujen suorittajaksi ja tämä on otettu huomioon osapuolten välisissä sopimusjärjestelyissä” kyseisessä alakohdassa annetaan mahdollisuus kumota tämä oletama ottamalla huomioon tosiasiallinen sopimustilanne taloudellisten liiketoimien ketjuun osallistujien välisissä suhteissa.

72 Tältä osin on palautettava mieleen, että sopimukset heijastavat pääasiallisesti liiketoimien taloudellista ja kaupallista todellisuutta, jonka huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys, joten asiassa merkitykselliset sopimusmääräykset on otettava huomioon, kun määritetään arvonlisäverodirektiivin säännöksissä tarkoitettujen palvelujen suorittamista koskevan liiketoimen suorittajaa ja vastaanottajaa (ks. vastaavasti tuomio 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, 42 ja 43 kohta ja tuomio 24.2.2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73 Unionin tuomioistuin on siten jo todennut, että arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa mainitun edellytyksen, jonka mukaan verovelvollisen on toimittava omissa nimissään mutta toisen lukuun, täyttymistä on tutkittava erityisesti osapuolten sopimussuhteiden perusteella (ks. vastaavasti tuomio 14.7.2011, Henfling ym., C-464/10, EU:C:2011:489, 42 kohta).

74 Tästä seuraa, että kun neuvosto on säätänyt täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa, että oletama, jonka mukaan kyseisessä säännöksessä tarkoitettu verovelvollinen toimii omissa nimissään mutta kyseessä olevien palvelujen tarjoajan lukuun, voidaan kumota, jos osapuolten välisistä sopimuksista käy ilmi, että kyseinen palvelujen tarjoaja on nimenomaisesti ilmoitettu palvelujen suorittajaksi, se on ainoastaan täsmentänyt arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa, sellaisena kuin unionin tuomioistuin on sitä tulkinnut, säädettyä normatiivista sisältöä, jotta varmistetaan kyseisen artiklan yhdenmukainen täytäntöönpano unionissa.

75 Seuraavaksi on todettava täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan toisesta alakohdasta, että kyseisen säännöksen mukaan kahden edellytyksen on täytyttävä, ”jotta voidaan katsoa, että asianomainen verovelvollinen on nimenomaisesti ilmoittanut sähköisesti suoritettavien palvelujen tarjoajan näiden palvelujen suorittajaksi”. Yhtäältä kunkin sähköisesti suoritettavien palvelujen suorittamiseen osallistuvan verovelvollisen antamassa tai saataville asettamassa laskussa on yksilöitävä tällaiset palvelut ja niiden suorittaja. Toisaalta asiakkaalle annetussa tai saataville asetetussa laskussa tai maksutositteessa on eriteltävä sähköisesti

suoritettavat palvelut ja yksilöitävä niiden suorittaja.

76 Kuten julkisasiamies on pääasiallisesti todennut ratkaisuehdotuksensa 76 kohdassa, kyseisellä säännöksellä on läheinen yhteys täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan ensimmäiseen alakohtaan ja siinä noudatetaan samaa logiikkaa kuin kyseisessä ensimmäisessä alakohdassa, kun siinä esitetään yksityiskohtaisemmin laskutukseen liittyvät edellytykset, joiden täytyessä verovelvollisen on katsottava nimenomaisesti ilmoittaneen sähköisesti suoritettavien palvelujen tarjoajan kyseisten palvelujen suorittajaksi.

77 Tiedot, jotka arvonlisäverodirektiivin 226 artiklan 5 ja 6 kohdan mukaan on esitettävä laskussa eli asiakirjassa, jonka osalta verovelvollisen on tämän direktiivin 220 artiklan 1 alakohdan mukaan varmistettava, että se on asianmukaisesti laadittu verovelvollisen muun muassa toiselle verovelvolliselle tekemistä kaikista palvelujen suorituksista (ks. vastaavasti tuomio 18.7.2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, 49 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), kuuluvat eri osapuolten välisiä kaupallisia suhteita ja sopimussuhteita kuvaaviin tietoihin, joiden on tarkoitus kuvastaa kyseessä olevien liiketoimien taloudellista ja kaupallista todellisuutta. Näiden tietojen perusteella voidaan siten arvioida sähköisesti suoritettavien palvelujen suoritukseen osallistuvien eri toimijoiden välisiä suhteita.

78 Näin ollen täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan toisessa alakohdassa ainoastaan esitetään seikat, joiden perusteella voidaan konkreettisesti arvioida – kun otetaan huomioon tarve huomioida liiketoimien taloudellinen ja kaupallinen todellisuus – tilanteita, joissa oletama, joka käy ilmi kyseisen säännöksen ensimmäisestä alakohdasta arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa säädetyn oletaman mukaisesti, voidaan kumota, sekä edellytyksiä, joiden täytyessä tämä ensiksi mainittu oletama voidaan kumota.

79 Näytöstä, jonka perusteella voidaan kumota täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu oletama ja jonka konkreettinen arviointi on jäsenvaltioiden veroviranomaisten ja tuomioistuinten tehtävä, on täten todettava, ettei voida katsoa, että kyseisen 9 a artiklan 1 kohdan toisella alakohdalla sellaisenaan ja tämän tuomion 71–74 kohdassa esitettyjen toteamusten valossa täydennettäisiin tai muutettaisiin arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa vahvistettua oikeussäännöstä.

80 Lopuksi täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan kolmannesta alakohdasta on muistutettava, että sen mukaan ”sovellettaessa tätä kohtaa verovelvollisen, joka sähköisesti suoritettavien palvelujen suorittamisen osalta hyväksyy asiakkaalta perittävän maksun tai näiden palvelujen suorittamisen taikka vahvistaa niiden suorittamista koskevat yleiset ehdot ja edellytykset, ei ole sallittua nimenomaisesti ilmoittaa toista henkilöä kyseisten palvelujen suorittajaksi”.

81 Tästä kolmannesta alakohdasta seuraa näin ollen, että kun verovelvollinen on jossakin mainitussa alakohdassa tarkoitetuista kolmesta tilanteesta, täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa mainittua oletamaa ei voida kumota, ja siitä tulee näin ollen kumoamaton. Toisin sanoen silloin, kun palvelut suoritetaan sähköisesti televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä, kyseiseen palvelujen suoritukseen osallistuvan verovelvollisen on aina katsottava toimivan omissa nimissään mutta näiden palvelujen tarjoajan lukuun ja sen on näin ollen katsottava itse suorittaneen mainitut palvelut, kun sen hyväksyy asiakkaalta perittävän maksun tai näiden samojen palvelujen suorittamisen taikka vahvistaa niiden suorittamista koskevat yleiset ehdot ja edellytykset.

82 On todettava, että toisin kuin Fenix väittää, neuvosto otti huomioon liiketoimien taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden sähköisesti televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä suoritettavien palvelujen suorituksen erityisessä asiayhteydessä,

kuten arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa edellytetään tämän tuomion 73 kohdassa viitatus oikeuskäytännön mukaisesti, kun se antoi kyseisen täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan 1 kohdan kolmannen alakohdan.

83 Nimittäin silloin, kun verovelvollisella, joka osallistuu palvelun tarjoamiseen sähköisesti esimerkiksi ylläpitämällä sosiaalisen median alustaa internetissä, on valtuudet hyväksyä kyseisen palvelun suorittaminen tai sitä koskevan maksun periminen taikka vahvistaa tällaisen suorituksen yleiset ehdot ja edellytykset, kyseisellä verovelvollisella on mahdollisuus määrittää yksipuolisesti suoritukseen kuuluvat olennaiset osatekijät eli sen toteuttaminen ja sen toteuttamisajankohta tai edellytykset, joiden nojalla vastike erääntyy maksettavaksi, taikka vielä säännöt kyseisen suorituksen yleiseksi kehykseksi. Kun otetaan huomioon taloudellinen ja kaupallinen todellisuus, jota tällainen tilanne heijastaa, verovelvollinen on katsottava palvelujen suorittajaksi tällaisessa tilanteessa arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan nojalla.

84 Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan mukaista on siis selvästi se, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa luetelluissa tilanteissa tällainen verovelvollinen ei voi jäädä kyseisessä 28 artiklassa vahvistetun oletettaman ulkopuolelle nimeämällä sopimuksessa toisen verovelvollisen kyseisten palvelujen suorittajaksi. Viimeksi mainitun säännöksen nojalla ei nimittäin voida hyväksyä sopimusmääräyksiä, jotka eivät heijasta taloudellista ja kaupallista todellisuutta.

85 Se, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan kolmannessa alakohdassa säädettyjä tilanteita ei mainita arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa, ei voi asettaa tätä arviointia kyseenalaiseksi.

86 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 50 ja 82–84 kohdassa esitetyt seikat, on nimittäin riittävää todeta, että kun täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdassa luetellaan nimenomaisesti kyseiset tilanteet, siinä ei muuteta arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan normatiivista sisältöä vaan siinä päinvastoin ainoastaan konkretisoidaan tämän säännöksen soveltamista kyseisen täytäntöönpanoasetuksen 9 a artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen palvelujen erityistapauksessa.

87 Vastaavista syistä ei voida myöskään hyväksyä Fenixin väitettä, jonka mukaan on arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan vastaista kohdella tässä artiklassa tarkoitettua verovelvollista palvelujen suorittajana, jos loppuasiakas on tietoinen siitä, että komissionantajan ja komissionsaajan välillä on toimeksiantosuhde, sekä kyseisen komissionantajan henkilöllisyydestä.

88 Tältä osin pitää paikkansa, että arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan soveltaminen edellyttää, että on olemassa toimeksianto, jonka täytäntöönpanossa komissionsaaja toimii komissionantajan lukuun palvelujen suorituksessa (tuomio 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, 51 kohta). Vaikka oletettaisiin, että loppuasiakas voi liiketoimien ketjujen sellaisesta monitahoisuudesta huolimatta, joka voi olla ominaista sähköisesti suoritettaville palveluille, tietyissä tapauksissa olla tietoinen toimeksiannosta ja komissionantajan henkilöllisyydestä, nämä seikat eivät ole itsessään riittäviä, jotta voidaan sulkea pois se, että palvelujen suoritukseen osallistuva verovelvollinen toimii omissa nimissään mutta toisen lukuun arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa tarkoitettulla tavalla (ks. vastaavasti tuomio 14.7.2011, Henfling ym., C-464/10, EU:C:2011:489, 43 kohta). Merkitystä on nimittäin ennen kaikkea niillä valtuuksilla, jotka kyseisellä verovelvollisella on osallistumansa palvelujen suorituksen yhteydessä.

89 Näin ollen on katsottava, että täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan kolmannella alakohdalla ei kyseisen säännöksen kahden ensimmäisen alakohdan tavoin täydennetä tai muuteta arvonlisäverodirektiivin 28 artiklaa.

90 Neuvosto ei täten ylittänyt sille SEUT 291 artiklan 2 kohdan nojalla arvonlisäverodirektiivin 397 artiklassa annettua täytäntöönpanovaltaa, kun se antoi täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan varmistaakseen, että kyseisen direktiivin 28 artiklaa sovelletaan unionissa yhdenmukaisesti tässä 9 a artiklan 1 kohdassa tarkoitettuihin palveluihin.

91 Edellä todetun perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, ettei kysymyksen tutkimisessa ilmennyt mitään seikkaa, joka voisi vaikuttaa täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 9 a artiklan 1 kohdan pätevyYTEEN, kun sitä tarkastellaan arvonlisäverodirektiivin 28 ja 397 artiklan sekä SEUT 291 artiklan 2 kohdan kannalta.

Oikeudenkäyntikulut

92 Pääasian asianosaisten osalta asioiden käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevien asioiden käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Ennakkoratkaisukysymyksen tutkimisessa ei ilmennyt mitään seikkaa, joka voisi vaikuttaa yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011, sellaisena kuin se on muutettuna 7.10.2013 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1042/2013, 9 a artiklan 1 kohdan pätevyYTEEN, kun sitä tarkastellaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 5.12.2017 annetulla neuvoston direktiivillä (EU) 2017/245528, 28 ja 397 artiklan sekä SEUT 291 artiklan 2 kohdan kannalta.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.