

Downloaded via the EU tax law app / web

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

28 februari 2023 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Uitvoeringsbevoegdheid van de Raad van de Europese Unie – Artikel 291, lid 2, VWEU – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 28 en 397 – Belastingplichtige die in eigen naam maar voor rekening van een ander handelt – Verrichter van diensten langs elektronische weg – Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 – Artikel 9 bis – Vermoeden – Geldigheid”

In zaak C-695/20,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) bij beslissing van 15 december 2020, ingekomen bij het Hof op 22 december 2020, in de procedure

Fenix International Ltd

tegen

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president, L. Bay Larsen, vicepresident, A. Arabadjiev, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Safjan, L. S. Rossi (rapporteur), D. Gratsias en M. L. Arastey Sahún, kamerpresidenten, J.-C. Bonichot, S. Rodin, J. Passer, M. Gavalec, Z. Csehi en O. Spineanu-Matei, rechters,

advocaat-generaal: A. Rantos,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 3 mei 2022,

gelet op de opmerkingen van:

- Fenix International Ltd, vertegenwoordigd door O. Bartholomew, S. Gilchrist en D. Greene, solicitors, T. Johnson, M. Schofield en V. Sloane, barristers,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door F. Shibli als gemachtigde, bijgestaan door A. Macnab, barrister,
- de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door G. Palmieri als gemachtigde, bijgestaan door A. Maddalo, avvocato dello Stato,

- de Raad van de Europese Unie, vertegenwoordigd door E. Chatziioakeimidou, M. Chavier en E. d’Ursel als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitis en C. Perrin als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 september 2022,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de geldigheid van artikel 9 bis van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2011, L 77, blz. 1), zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 (PB 2013, L 284, blz. 1) (hierna: „uitvoeringsverordening nr. 282/2011”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Fenix International Ltd (hierna: „Fenix”) en de Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (belasting- en douanediens, Verenigd Koninkrijk) inzake de door deze belasting- en douanediens vastgestelde belastingaanslagen met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde (btw) over de periode juli 2017 tot januari 2020 alsmede over de maand april 2020.

Toepasselijke bepalingen

Terugtrekkingsakkoord

3 Bij besluit (EU) 2020/135 van 30 januari 2020 betreffende de sluiting van het Akkoord inzake de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (PB 2020, L 29, blz. 1; hierna: „terugtrekkingsakkoord”) heeft de Raad van de Europese Unie namens de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (EGA) dit akkoord goedgekeurd, dat aan dit besluit is gehecht (PB 2020, L 29, blz. 7).

4 Artikel 86 van het terugtrekkingsakkoord, met als opschrift „Bij het Hof van Justitie van de Europese Unie aanhangige zaken”, bepaalt in de leden 2 en 3:

„2. Het Hof van Justitie van de Europese Unie blijft bevoegd bij wijze van prejudiciële beslissing een uitspraak te doen naar aanleiding van verzoeken van rechterlijke instanties van het Verenigd Koninkrijk die voor het eind van de overgangperiode zijn ingediend.

3. Voor de toepassing van dit hoofdstuk worden procedures geacht bij het Hof van Justitie van de Europese Unie te zijn ingesteld en worden verzoeken om een prejudiciële beslissing geacht te zijn ingediend op het tijdstip dat de indiening van de procesinleiding is geregistreerd ter griffie van het Hof van Justitie [...]”.

5 Overeenkomstig artikel 126 van het terugtrekkingsakkoord is de overgangperiode op de datum van inwerkingtreding van dit akkoord ingegaan en op 31 december 2020 geëindigd.

Btw-richtlijn

6 Gelet op de datum van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde btw-aanslagen, gelden voor het hoofdgeding de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 (PB 2017, L 348, blz. 7) (hierna: „btw-richtlijn”).

7 De overwegingen 61 tot en met 64 van de btw-richtlijn luiden als volgt:

„(61) Het is van wezenlijk belang bij de toepassing van het btw-stelsel uniformiteit te garanderen. Ter verwezenlijking van dat doel dienen uitvoeringsmaatregelen te worden vastgesteld.

(62) Deze maatregelen moeten met name een oplossing bieden voor het probleem van de dubbele belastingheffing op grensoverschrijdende handelingen die kan voortvloeien uit een niet eenvormige toepassing door de lidstaten van de regels inzake de plaats van belastbare handelingen.

(63) Hoewel het toepassingsgebied van de uitvoeringsmaatregelen beperkt zou zijn, zouden de budgettaire gevolgen ervan voor een of meer lidstaten aanzienlijk kunnen zijn. De mogelijke gevolgen voor de begrotingen van de lidstaten rechtvaardigen dat de Raad zich het recht voorbehoudt de bevoegdheid tot uitvoering uit te oefenen.

(64) Gelet op het beperkte toepassingsgebied van de uitvoeringsmaatregelen dient te worden bepaald dat deze maatregelen door de Raad op voorstel van de [Europese] Commissie met eenparigheid van stemmen worden vastgesteld.”

8 Titel IV van deze richtlijn, met als opschrift „Belastbare handelingen”, bevat een hoofdstuk 3, dat betrekking heeft op „[d]iensten”, waarin artikel 28 van deze richtlijn is opgenomen.

9 Artikel 28 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend [in] eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”

10 Titel V van deze richtlijn, met als opschrift „Plaats van de belastbare handelingen”, bevat een hoofdstuk 3, dat betrekking heeft op de „[p]laats van een dienst”. Afdeling 3 van dit hoofdstuk somt in negen onderafdelingen verschillende soorten diensten op, waaronder in onderafdeling 8, sinds 1 januari 2015, telecommunicatiediensten, omroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten voor niet-belastingplichtigen. Deze onderafdeling bevat enkel artikel 58, dat in lid 1 ervan bepaalt dat deze diensten belastbaar zijn in de lidstaat waar de niet-belastingplichtige gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft.

11 Deze onderafdeling is met ingang van 1 januari 2015 gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 11), waarvan overweging 1 luidt dat „[d]e totstandbrenging van de interne markt [...], in combinatie met de mondialisering, de deregulering en de technologische veranderingen, tot ingrijpende veranderingen in de omvang en het verloop van het dienstenverkeer [heeft] geleid. Steeds vaker kunnen diensten op afstand worden verricht.”

12 Artikel 220 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

1) de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon;

[...]

13 Artikel 226 van deze richtlijn luidt als volgt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

[...]

5) de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;

6) de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;

[...]

14 Artikel 397 van deze richtlijn bepaalt:

„De Raad stelt op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen de nodige maatregelen ter uitvoering van deze richtlijn vast.”

Uitvoeringsverordening nr. 282/2011

15 De overwegingen 2, 4 en 5 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 luiden als volgt:

„(2) [De btw-richtlijn] behelst voorschriften voor de btw die in bepaalde gevallen ruimte laten voor interpretatie door de lidstaten. De vaststelling van gemeenschappelijke maatregelen ter uitvoering van [de btw-richtlijn] zou moeten leiden tot een toepassing van het btw-stelsel die meer overeenstemt met het doel van de interne markt in de gevallen waarin bij de toepassing verschillen optreden of zouden kunnen optreden die onverenigbaar zijn met de goede werking van die interne markt. Deze uitvoeringsmaatregelen zijn slechts wettelijk bindend vanaf de datum van inwerkingtreding van deze verordening en doen geen afbreuk aan de geldigheid van de voordien door de lidstaten vastgestelde wetgeving, noch van de interpretatie die door deze lidstaten voor die datum is gehanteerd.

[...]

(4) De doelstelling van deze verordening is te zorgen voor een eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel door maatregelen vast te stellen ter uitvoering van [de btw-richtlijn], met name betreffende de belastingplichtigen, de levering van goederen en diensten, en de plaats van de belastbare handelingen. Overeenkomstig het in artikel 5, lid 4, van het Verdrag betreffende de Europese Unie neergelegde evenredigheidsbeginsel gaat deze verordening niet verder dan nodig is om deze doelstelling te verwezenlijken. De eenvormigheid van de toepassing wordt het best gegarandeerd door een verordening, aangezien die bindend en rechtstreeks toepasselijk is in alle lidstaten.

(5) De uitvoeringsbepalingen omvatten specifieke voorschriften die een antwoord geven op

bepaalde toepassingsvragen, en zij moeten, uitsluitend in die specifieke gevallen, zorgen voor een eenvormige aanpak in de gehele Unie. Zij zijn derhalve niet bindend voor andere gevallen en moeten, gelet op hun formulering, op restrictieve wijze worden toegepast.”

16 Artikel 1 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bepaalt:

„Deze verordening behelst maatregelen ter uitvoering van sommige bepalingen van de titels I tot en met V [...] van [de btw-richtlijn].”

17 De overwegingen 1 en 4 van uitvoeringsverordening nr. 1042/2013, waarbij uitvoeringsverordening nr. 282/2011 met ingang van 1 januari 2015 is gewijzigd, luiden als volgt:

„(1) Krachtens [de btw-richtlijn] moeten vanaf 1 januari 2015 alle telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten die voor een niet-belastingplichtige worden verricht, worden belast in de lidstaat waar de afnemer gevestigd is of waar hij zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, ongeacht de plaats waar de belastingplichtige die deze diensten verricht, is gevestigd. De meeste andere diensten die voor een niet-belastingplichtige worden verricht, blijven nog altijd belast in de lidstaat waar de dienstverrichter gevestigd is.

[...]

(4) Er dient te worden gespecificeerd wie de dienstverrichter voor doeleinden van de [btw] is, wanneer langs elektronische weg verrichte diensten of telefoondiensten via het internet worden aangeboden, en voor een afnemer worden verricht via een telecommunicatienetwerk of via een interface of een portaal.”

18 Artikel 9 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, dat is ingevoegd bij uitvoeringsverordening nr. 1042/2013, bepaalt:

„1. Wanneer de langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties, wordt een belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, voor de toepassing van artikel 28 van [de btw-richtlijn] geacht in eigen naam maar voor rekening van de verrichter van deze diensten te handelen, tenzij die dienstverrichter door die belastingplichtige uitdrukkelijk wordt aangewezen als degene die de dienst verricht en dat in de contractuele regelingen tussen de partijen duidelijk wordt gemaakt.

Teneinde de verrichter van de langs elektronische weg verrichte diensten te beschouwen als zijnde uitdrukkelijk door de belastingplichtige aangewezen als degene die deze diensten verricht, moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

a) in de factuur die wordt opgemaakt of beschikbaar wordt gesteld door elke belastingplichtige door wiens tussenkomst de langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht, moeten deze diensten en de dienstverrichter worden vermeld;

b) in de rekening of het betalingsbewijs die c.q. dat wordt opgemaakt of ter beschikking van de afnemer wordt gesteld, moeten de elektronische diensten en de dienstverrichter worden vermeld.

Voor de toepassing van dit lid is het een belastingplichtige die, wat langs elektronische weg verrichte diensten betreft, goedkeuring verleent om de afnemer de diensten in rekening te brengen of om de diensten te verrichten, of de algemene voorwaarden voor het verrichten van de diensten vaststelt, niet toegestaan uitdrukkelijk een andere persoon aan te wijzen als de verrichter van deze diensten.

2. Lid 1 is ook van toepassing wanneer telefoondiensten die worden aangeboden via het internet, daaronder begrepen Voice over Internet Protocol (VoIP), worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties en worden verricht onder dezelfde voorwaarden als vermeld in dat lid.

3. Dit artikel is niet van toepassing op een belastingplichtige die alleen voorziet in de verwerking van betalingen met betrekking tot langs elektronische weg verrichte diensten of tot telefoondiensten die worden aangeboden via het internet, daaronder begrepen Voice over Internet Protocol (VoIP), en waarbij die langs elektronische weg verrichte diensten of telefoondiensten niet door zijn tussenkomst worden verricht.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

19 Fenix, een vennootschap die voor btw-doeleinden in het Verenigd Koninkrijk is geregistreerd, exploiteert een online socialmediaplatform, dat bekend staat als OnlyFans (hierna: „platform OnlyFans”). Dit platform wordt aangeboden aan „Users” (gebruikers) uit de hele wereld, die worden onderverdeeld in „Creators” (makers) en „Fans”.

20 Elke maker heeft een „profiel” waarop hij inhoud, zoals foto's, video's en berichten, uploadt en post. Fans krijgen toegang tot geüploade inhoud van de makers die ze willen volgen of met wie ze willen communiceren door per keer een bedrag of maandelijks een abonnement te betalen. Fans kunnen bovendien „fooiën” geven of giften doen in ruil waarvoor geen inhoud wordt geleverd.

21 Elke maker bepaalt het maandelijksse abonnementsgeld, maar Fenix stelt het vereiste minimumbedrag vast zowel voor de abonnementen als voor de „fooiën”.

22 Fenix biedt niet alleen het platform OnlyFans aan, maar levert ook het mechanisme waarmee financiële transacties kunnen worden verricht. Fenix is verantwoordelijk voor de inning en de distributie van de door de Fans gedane betalingen, waarbij zij gebruikmaakt van een externe betalingsdienaarbieder. Fenix stelt ook de algemene voorwaarden vast voor het gebruik van het platform OnlyFans.

23 Fenix houdt 20 % in van elk bedrag dat wordt betaald aan een maker, aan wie zij het overeenkomstige bedrag in rekening brengt. Over het aldus ingehouden bedrag rekent Fenix een btw-tarief van 20 % aan, dat op de door haar uitgereikte facturen wordt vermeld.

24 Alle betalingen verschijnen op het bankafschrift van de betrokken Fan als betalingen ten gunste van Fenix.

25 Op 22 april 2020 heeft de belasting- en douanediens Fenix belastingaanslagen gestuurd met betrekking tot de te betalen btw over de periode van juli 2017 tot januari 2020, evenals over de maand april 2020. Volgens deze dienst moest Fenix worden beschouwd als handelend in eigen naam krachtens artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011. Bijgevolg was deze belastingdienst van mening dat Fenix btw moest betalen over het volledige bedrag dat zij van een Fan ontvangt, en niet alleen over de 20 % van dat bedrag die zij als vergoeding inhield.

26 Op 27 juli 2020 heeft Fenix beroep ingesteld bij de First-tier Tribunal (Tax Chamber)

(belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk), de verwijzende rechter. Met dit beroep betwist Fenix in wezen de geldigheid van de rechtsgrondslag van de belastingaanslagen, te weten artikel 9 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, en de respectieve bedragen ervan.

27 Voor de verwijzende rechter voert Fenix aan dat artikel 9 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 tot gevolg heeft dat artikel 28 van de btw-richtlijn wordt gewijzigd en/of aangevuld, doordat nieuwe regels worden toegevoegd. Artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 gaat namelijk verder dan artikel 28 van de btw-richtlijn door te bepalen dat de lasthebber door wiens tussenkomst diensten langs elektronische worden verricht, wordt geacht deze diensten te hebben afgenomen en te hebben verricht, ook al is bekend wie de verrichter is die daartoe de opdracht heeft gegeven. Een dergelijke bepaling zou partijen hun contractuele autonomie ontnemen en voorbijgaan aan de commerciële en economische realiteit. Zij wijzigt de btw-plicht van de lasthebber fundamenteel door de fiscale last over te dragen op de online geëxploiteerde platforms, aangezien het in de praktijk onmogelijk is om het vermoeden van artikel 9 bis, lid 1, derde alinea, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 te weerleggen. Bijgevolg overschrijdt dit artikel 9 bis volgens Fenix de grenzen van de krachtens artikel 397 van de btw-richtlijn aan de Raad verleende uitvoeringsbevoegdheden.

28 De verwijzende rechter twijfelt aan de geldigheid van artikel 9 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011.

29 Onder verwijzing naar het arrest van 15 oktober 2014, Parlement/Commissie (C-65/13, EU:C:2014:2289), benadrukt de verwijzende rechter dat een bepaling ter uitvoering van een wetgevingshandeling slechts geoorloofd is indien deze bepaling de door die handeling nagestreefde algemene hoofddoelen eerbiedigt, zij noodzakelijk of nuttig is voor de uitvoering ervan en deze handeling niet wijzigt of aanvult, zelfs niet wat de niet-essentiële onderdelen ervan betreft. Artikel 9 bis van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 is weliswaar bedoeld als een maatregel ter uitvoering van artikel 28 van de btw-richtlijn, maar niettemin zou kunnen worden betoogd dat de Raad met de vaststelling van dat artikel 9 bis de hem toegekende uitvoeringsbevoegdheid heeft geschonden.

30 De verwijzende rechter merkt in het bijzonder op dat het vermoeden van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van toepassing kan zijn op alle aan de dienstverrichting deelnemende belastingplichtigen, hetgeen geen technische maatregel is maar een radicale wijziging van het rechtskader dat voortvloeit uit artikel 28 van de btw-richtlijn. Bovendien lijkt het vermoeden van artikel 9 bis, lid 1, van deze uitvoeringsverordening, en meer bepaald het vermoeden in de derde alinea van die bepaling, de verplichting op te heffen om de economische en commerciële situatie van de belastingplichtige concreet te onderzoeken, hoewel deze verplichting voortvloeit uit artikel 28 van de btw-richtlijn, zoals het Hof heeft gepreciseerd in het arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a. (C-464/10, EU:C:2011:489).

31 In deze omstandigheden heeft de First-tier Tribunal (Tax Chamber) de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Is artikel 9 bis van [uitvoeringsverordening nr. 282/2011] ongeldig op grond dat het verder gaat dan de bij artikel 397 van [de btw-richtlijn] voor de Raad vastgestelde uitvoeringsbevoegdheid of -plicht, voor zover het artikel 28 van die richtlijn aanvult en/of wijzigt?”

Bevoegdheid van het Hof

32 Uit artikel 86, lid 2, van het terugtrekkingsakkoord, dat op 1 februari 2020 in werking is getreden, volgt dat het Hof bevoegd blijft om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen naar aanleiding van verzoeken van rechterlijke instanties van het Verenigd Koninkrijk die voor het

eind van de overgangperiode zijn ingediend. Het einde van die periode is overeenkomstig artikel 126 van dit akkoord vastgesteld op 31 december 2020. Bovendien volgt uit artikel 86, lid 3, van dit akkoord dat verzoeken om een prejudiciële beslissing geacht worden te zijn ingediend, in de zin van lid 2 van dat artikel, op de datum dat de indiening van de procesinleiding is geregistreerd ter griffie van het Hof.

33 In casu is het door een rechter van het Verenigd Koninkrijk ingediende verzoek om een prejudiciële beslissing ingeschreven ter griffie van het Hof op 22 december 2020, dus vóór het einde van de overgangperiode.

34 Hieruit volgt dat het Hof bevoegd is om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen op dit verzoek.

Beantwoording van de prejudiciële vraag

35 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 ongeldig is voor zover de Raad artikel 28 van de btw-richtlijn heeft aangevuld of gewijzigd en aldus de uitvoeringsbevoegdheden heeft overschreden die hem bij artikel 397 van deze richtlijn zijn toegekend krachtens artikel 291, lid 2, VWEU.

Opmerkingen vooraf

36 In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat volgens artikel 291, lid 1, VWEU de lidstaten de juridisch bindende handelingen van de Unie moeten uitvoeren. Artikel 291, lid 2, VWEU bepaalt evenwel dat indien het nodig is dat dergelijke handelingen van de Unie volgens eenvormige voorwaarden worden uitgevoerd, bij die handelingen uitvoeringsbevoegdheden worden toegekend aan de Commissie of, in naar behoren gemotiveerde specifieke gevallen en in de bij de artikelen 24 en 26 VEU bepaalde gevallen, aan de Raad.

37 Wat meer in het bijzonder dit vereiste betreft dat de toekenning van een dergelijke uitvoeringsbevoegdheid aan de Raad naar behoren wordt gemotiveerd, heeft het Hof reeds vastgesteld dat artikel 291, lid 2, VWEU vereist dat omstandig wordt uiteengezet waarom deze instelling belast is met de vaststelling van maatregelen ter uitvoering van een juridisch bindende handeling van de Unie (zie in die zin arrest van 1 maart 2016, *National Iranian Oil Company/Raad*, C?440/14 P, EU:C:2016:128, punten 49 en 50 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

38 In casu verleent artikel 397 van de btw-richtlijn de Raad een uitvoeringsbevoegdheid in de zin van artikel 291, lid 2, VWEU. Artikel 397 bepaalt immers dat de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen de nodige maatregelen ter uitvoering van de btw-richtlijn vaststelt.

39 In dit verband volgt uit de overwegingen 61 tot en met 63 van de btw-richtlijn dat de Uniewetgever van mening was, ten eerste, dat het nodig was om uniforme maatregelen ter uitvoering van deze richtlijn vast te stellen, met name om een oplossing te bieden voor het probleem van de dubbele belastingheffing op grensoverschrijdende handelingen die kan voortvloeien uit een niet-eenvormige toepassing door de lidstaten van de regels inzake de plaats van belastbare handelingen, en, ten tweede, dat de bevoegdheid om dergelijke uitvoeringsmaatregelen vast te stellen moest worden voorbehouden aan de Raad vanwege de soms aanzienlijke budgettaire gevolgen van die maatregelen voor de lidstaten.

40 Deze gronden rechtvaardigen de uit artikel 397 van de btw-richtlijn voortvloeiende bevoegdheid van de Raad om de maatregelen vast te stellen die nodig zijn voor de uitvoering van deze richtlijn, waaronder artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, dat specifiek

tot doel heeft de uniforme toepassing van artikel 28 van deze richtlijn te verzekeren.

41 Wat in de tweede plaats de grenzen van de uitvoeringsbevoegdheden als bedoeld in artikel 291, lid 2, VWEU betreft, zij eraan herinnerd dat alleen de Uniewetgever bevoegd is tot vaststelling van de essentiële voorschriften betreffende een onderwerp, zoals de btw. Hieruit volgt dat de bepalingen waarin de wezenlijke bestanddelen van een basisregeling zijn neergelegd en waarvan de vaststelling noopt tot het maken van politieke keuzes die tot de eigen verantwoordelijkheden van die wetgever behoren, niet kunnen worden vastgesteld in uitvoeringshandelingen en evenmin in gedelegeerde handelingen als bedoeld in artikel 290 VWEU (zie in die zin arrest van 10 september 2015, Parlement/Raad, C?363/14, EU:C:2015:579, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

42 Bovendien moet de vaststelling van de als wezenlijk aan te merken bestanddelen van een onderwerp berusten op objectieve gegevens die voor rechterlijke toetsing vatbaar zijn, en moet rekening worden gehouden met de kenmerken en bijzonderheden van het betreffende onderwerp (zie arrest van 10 september 2015, Parlement/Raad, C?363/14, EU:C:2015:579, punt 47 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

43 Wanneer de Raad krachtens een juridisch bindende handeling van de Unie – zoals de btw-richtlijn – bevoegd is om uitvoeringsmaatregelen vast te stellen, zoals artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, kan deze instelling dus in het kader van een dergelijke bevoegdheid geen essentiële voorschriften ter zake vaststellen, aangezien dergelijke voorschriften moeten worden vastgesteld met inachtneming van de toepasselijke wetgevingsprocedure, te weten, wat de btw-richtlijn betreft, de bijzondere procedure van artikel 113 VWEU.

44 Bovendien heeft het Hof reeds geoordeeld dat wanneer aan de Commissie uitvoeringsbevoegdheden zijn verleend, zij met de nadere bepaling van de inhoud van de wetgevingshandeling is belast, teneinde ervoor te zorgen dat deze in alle lidstaten volgens eenvormige voorwaarden wordt uitgevoerd. Zo moeten de bepalingen van een door de Commissie vastgestelde uitvoeringshandeling, ten eerste, de algemene hoofddoelen eerbiedigen die worden nagestreefd door de wetgevingshandeling die deze bepalingen nader dienen te bepalen, en, ten tweede, noodzakelijk of nuttig zijn voor de uniforme uitvoering ervan, zonder dat zij deze aanvullen of wijzigen, zelfs niet wat de niet-essentiële onderdelen ervan betreft (zie in die zin arrest van 15 oktober 2014, Parlement/Commissie, C?65/13, EU:C:2014:2289, punten 43?46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Deze overwegingen betreffende de grenzen van de uitvoeringsbevoegdheden van de Commissie gelden ook wanneer dergelijke bevoegdheden krachtens artikel 291, lid 2, VWEU aan de Raad zijn toegekend.

46 Ten eerste dient immers te worden opgemerkt dat artikel 291, lid 2, VWEU zowel naar de Commissie als de Raad verwijst en dus geen onderscheid maakt wat de aard en de draagwijdte van de uitvoeringsbevoegdheden betreft naargelang van de instelling waaraan die bevoegdheden zijn toegekend.

47 Ten tweede volgt uit de opzet van de artikelen 290 en 291 VWEU dat voor de uitoefening van de uitvoeringsbevoegdheden door de Raad geen andere voorwaarden kunnen gelden dan die welke aan de Commissie worden opgelegd wanneer zij haar uitvoeringsbevoegdheden moet uitoefenen.

48 Door een onderscheid te maken tussen uitvoeringshandelingen en gedelegeerde handelingen – die alleen door de Commissie kunnen worden vastgesteld onder de voorwaarden van artikel 290 VWEU en die de Commissie in staat stellen bepaalde niet-essentiële onderdelen

van een wetgevingshandeling van de Unie aan te vullen of te wijzigen – waarborgen de artikelen 290 en 291 VWEU dat de Raad, wanneer hij door de Uniewetgever wordt belast met de vaststelling van uitvoeringshandelingen, niet beschikt over de bevoegdheden die in het kader van de vaststelling van gedelegeerde handelingen aan de Commissie zijn voorbehouden. Bijgevolg kan de Raad met uitvoeringshandelingen de wetgevingshandeling niet aanvullen of wijzigen, zelfs niet wat de niet-essentiële onderdelen ervan betreft.

49 Uit een en ander volgt dat de krachtens artikel 291, lid 2, VWEU aan de Commissie en de Raad verleende uitvoeringsbevoegdheden in essentie de bevoegdheid omvatten om maatregelen vast te stellen die noodzakelijk of nuttig zijn voor de uniforme uitvoering van de bepalingen van de wetgevingshandeling op grond waarvan zij worden vastgesteld en die, met inachtneming van de door deze handeling nagestreefde algemene hoofdoelen, enkel de inhoud ervan nader bepalen, zonder deze handeling – al dan niet op essentiële onderdelen – te wijzigen of aan te vullen.

50 In het bijzonder dient te worden geoordeeld dat een uitvoeringsmaatregel zich beperkt tot de nadere bepaling van de bepalingen van de betrokken wetgevingshandeling wanneer daarmee louter wordt beoogd, in het algemeen of in bepaalde specifieke gevallen de draagwijdte van die bepalingen te verduidelijken of de toepassingsmodaliteiten ervan vast te stellen, op voorwaarde evenwel dat die maatregel daardoor elke tegenstrijdigheid met de doelstellingen van die bepalingen vermijdt en op geen enkele wijze de normatieve inhoud of de werkingssfeer van die handeling wijzigt.

51 Om uit te maken of de Raad bij de vaststelling van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 de grenzen in acht heeft genomen van de uitvoeringsbevoegdheden die hem krachtens artikel 291, lid 2, VWEU zijn verleend door artikel 397 van de btw-richtlijn, moet dus worden nagegaan of dit artikel 9 bis, lid 1, enkel de inhoud van artikel 28 van deze richtlijn nader bepaalt, hetgeen impliceert dat wordt onderzocht of dat artikel 9 bis, lid 1, ten eerste, de algemene hoofdoelen van deze richtlijn – en met name die van artikel 28 – eerbiedigt, ten tweede, noodzakelijk of nuttig is voor de uniforme uitvoering van artikel 28 en, ten derde, laatstgenoemd artikel geenszins aanvult of wijzigt.

Eerbiediging door artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van de algemene hoofdoelen van de btw-richtlijn

52 In de eerste plaats zij eraan herinnerd dat de btw-richtlijn ertoe strekt een gemeenschappelijk btw-stelsel in te voeren. Met het oog op een uniforme toepassing van dit stelsel, die een van de doelstellingen van deze richtlijn is, zoals met name in overweging 61 ervan wordt benadrukt, moeten begrippen die de werkingssfeer van deze richtlijn bepalen, zoals „belastbare handeling”, „belastingplichtige” en „economische activiteit”, autonoom en uniform worden uitgelegd (zie in die zin arrest van 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

53 Artikel 28 van de btw-richtlijn, dat valt onder titel IV, met als opschrift „Belastbare handelingen”, bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend in eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige geacht wordt deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.

54 Dit artikel – dat in algemene bewoordingen is geformuleerd zonder enige beperking van werkingssfeer of draagwijdte, en dat dus betrekking heeft op alle categorieën diensten (zie in die zin arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, punt 36) – creëert een juridische fictie waarbij twee identieke diensten achtereenvolgens worden verricht. Volgens deze fictie wordt de marktdeelnemer die bij de dienstverrichting als tussenpersoon handelt en de commissionair is, geacht in eerste instantie de betrokken diensten van de marktdeelnemer voor

wiens rekening hij handelt en die de opdrachtgever is, te hebben ontvangen en in tweede instantie deze diensten zelf aan de klant te verstrekken (arrest van 21 januari 2021, UCMR – ADA, C?501/19, EU:C:2021:50, punt 43 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

55 Aldus bepaalt artikel 28 van de btw-richtlijn dat de belastingplichtige die in het kader van een dienstverrichting handelt als tussenpersoon in eigen naam maar voor rekening van een ander, wordt vermoed de verrichter van deze diensten te zijn.

56 In de tweede plaats blijkt uit de overwegingen 2, 4 en 5 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 dat, aangezien bij de toepassing van de in de btw-richtlijn neergelegde voorschriften in bepaalde gevallen verschillen tussen de lidstaten optreden die onverenigbaar zijn met de goede werking van de interne markt, de doelstelling van deze uitvoeringsverordening erin bestaat te zorgen voor een eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel door maatregelen vast te stellen ter uitvoering van de btw-richtlijn, met name betreffende de levering van diensten, welke maatregelen een antwoord moeten geven op bepaalde toepassingsvragen en, uitsluitend in die aldaar geregelde specifieke gevallen, moeten zorgen voor een eenvormige aanpak in de gehele Unie.

57 Wat meer in het bijzonder artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 betreft, dat is ingevoegd bij uitvoeringsverordening nr. 1042/2013, volgt uit de overwegingen 1 en 4 van laatstgenoemde verordening dat, gelet op de ontwikkeling die in het kader van de btw-richtlijn met name wordt gekenmerkt door de heffing van belasting over de diensten die langs elektronische weg worden verricht voor een niet-belastingplichtige persoon, welke diensten vanaf 1 januari 2015 worden belast in de lidstaat waar de afnemer gevestigd is of waar hij zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, ongeacht de plaats waar de belastingplichtige die deze diensten verricht, is gevestigd, de Raad het noodzakelijk achtte nader te bepalen wie de dienstverrichter voor btw-doeleinden is wanneer deze diensten via een telecommunicatienetwerk of via een interface of een portaal worden verricht.

58 In deze context vermeldt artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 „voor de toepassing van artikel 28 van [de btw-richtlijn]” en in het geval dat langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties, onder welke voorwaarden de belastingplichtige door wiens tussenkomst deze dienst wordt verricht, in eigen naam maar voor rekening van de dienstverrichter handelt.

59 Op deze wijze beoogt artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 met ingang van 1 januari 2015 te verzekeren dat het in artikel 28 van de btw-richtlijn vastgestelde vermoeden ten aanzien van dergelijke belastingplichtigen en dus het bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel op uniforme wijze worden toegepast op de in dat artikel 9 bis, lid 1, bedoelde diensten, die binnen de werkingssfeer van dat artikel 28 vallen, aangezien deze bepaling betrekking heeft op alle categorieën diensten, zoals blijkt uit punt 54 van het onderhavige arrest.

60 Hieruit volgt dat artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 de algemene hoofddoelen van de btw-richtlijn, en in het bijzonder die van artikel 28 ervan, eerbiedigt.

Noodzaak of nut van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 voor de uniforme uitvoering van artikel 28 van de btw-richtlijn

61 Vastgesteld moet worden dat met name uit de toelichting bij het voorstel van de Commissie voor een verordening van de Raad tot wijziging van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst [COM(2012) 763 final] – dat ten grondslag ligt aan de invoering

van artikel 9 bis in deze uitvoeringsverordening – blijkt dat het, gelet op de wijzigingen die vanaf 1 januari 2015 in de btw-richtlijn waren doorgevoerd met betrekking tot de plaats van heffing voor bepaalde diensten, waaronder telecommunicatiediensten en elektronische diensten, van wezenlijk belang was geworden die uitvoeringsverordening te wijzigen teneinde vast te stellen hoe de desbetreffende bepalingen van de btw-richtlijn moesten worden toegepast, met het oog op het garanderen van de rechtszekerheid van de dienstverrichters en het voorkomen van dubbele heffing of niet-heffing als gevolg van uiteenlopende uitvoeringsvoorschriften in de lidstaten.

62 In deze omstandigheden dient te worden geoordeeld dat artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 nuttig of zelfs noodzakelijk is voor de uniforme uitvoering van artikel 28 van de btw-richtlijn.

Eerbidiging door artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 van het verbod om de inhoud van artikel 28 van de btw-richtlijn aan te vullen of te wijzigen

63 Volgens Fenix vullen de drie alinea's van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 artikel 28 van de btw-richtlijn aan of wijzigen zij dit artikel, zodat zij voorbijgaan aan de grenzen van de aan de Raad toegekende uitvoeringsbevoegdheid.

64 Wat om te beginnen de eerste alinea van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 betreft, is Fenix van mening dat de Uniewetgever in artikel 28 van de btw-richtlijn niet heeft willen regelen in welke gevallen een belastingplichtige door wiens tussenkomst een dienst wordt verricht, handelt in eigen naam, maar voor rekening van een ander. De Raad kan dit niet ondervangen met een uitvoeringshandeling zonder zijn bevoegdheden te overschrijden. Voorts stelt Fenix dat het vermoeden dat wordt vastgesteld door artikel 9, lid 1, eerste alinea, van toepassing is ongeacht de contractuele en commerciële realiteit, in strijd met de rechtspraak van het Hof, en dat hierdoor de btw-plicht van de commissionair radicaal wordt gewijzigd.

65 In dit verband zij eraan herinnerd dat volgens artikel 9 bis, lid 1, eerste alinea, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 de belastingplichtige door wiens tussenkomst langs elektronische weg diensten worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal, zoals een marktplaats voor applicaties, wordt „geacht in eigen naam maar voor rekening van de verrichter van deze diensten te handelen, tenzij die dienstverrichter door die belastingplichtige uitdrukkelijk wordt aangewezen als degene die de dienst verricht en dat in de contractuele regelingen tussen de partijen duidelijk wordt gemaakt”.

66 Uit de btw-richtlijn blijkt geenszins dat de Uniewetgever ervan heeft afgezien om, in voorkomend geval, door toekenning van uitvoeringsbevoegdheden aan de Raad krachtens artikel 397 van deze richtlijn, te zorgen voor een uniforme toepassing van de voorwaarden van artikel 28 van die richtlijn, met name de voorwaarde – om als dienstverrichter te worden aangemerkt – dat een belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, handelt in eigen naam maar voor rekening van een ander. Dit geldt temeer daar deze voorwaarde van cruciaal belang is voor de toepassing van het in artikel 28 van de btw-richtlijn neergelegde vermoeden en bijgevolg voor de uniforme toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel, die een van de doelstellingen van deze richtlijn is, zoals in punt 52 van het onderhavige arrest in herinnering is gebracht.

67 Wat meer in het bijzonder de vraag betreft of artikel 9 bis, lid 1, eerste alinea, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, zoals opgesteld door de Raad, de inhoud van artikel 28 van de btw-richtlijn aanvult of wijzigt, moet ten eerste worden opgemerkt dat de omstandigheid dat artikel 9 bis, lid 1, zoals in punt 59 van het onderhavige arrest is opgemerkt, slechts betrekking heeft op een aantal van de in artikel 28 van de btw-richtlijn bedoelde diensten, en dus enkel ziet op bepaalde specifieke gevallen, geenszins eraan in de weg staat dat artikel 9 bis, lid 1, wordt

beschouwd als een loutere nadere bepaling van de inhoud van dat artikel 28, zoals blijkt uit punt 50 van het onderhavige arrest.

68 Ten tweede, voor zover artikel 9 bis, lid 1, eerste alinea, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bepaalt dat de belastingplichtige door wiens tussenkomst diensten langs elektronische weg worden verricht, wordt „geacht in eigen naam maar voor rekening van de verrichter van deze diensten te handelen”, moet worden vastgesteld dat deze bepaling enkel nader bepaalt in welke gevallen de voorwaarde inzake de personele werkingssfeer van artikel 28 van de btw-richtlijn wordt geacht te zijn vervuld voor de toepassing van het in dat artikel bedoelde vermoeden, zonder de inhoud van die bepaling aan te vullen of te wijzigen.

69 Meer in het bijzonder is het in artikel 9 bis, lid 1, eerste alinea, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 vastgestelde vermoeden volledig in overeenstemming met de logica die aan artikel 28 van de btw-richtlijn ten grondslag ligt. Zoals de advocaat-generaal in punt 75 van zijn conclusie heeft opgemerkt, had artikel 28 van de btw-richtlijn namelijk reeds vóór de vaststelling van dat artikel 9 bis tot doel de btw-plicht voor diensten waarbij een belastingplichtige tussenpersoon betrokken is die in eigen naam maar voor rekening van een ander handelt, te verschuiven.

70 Het in artikel 9 bis, lid 1, eerste alinea, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 vastgestelde vermoeden wijzigt dus niet de aard van het vermoeden van artikel 28 van de btw-richtlijn, maar beperkt zich ertoe het volledig te concretiseren in de specifieke context van langs elektronische weg verrichte diensten via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal, zoals een marktplaats voor applicaties.

71 Ten derde biedt artikel 9 bis, lid 1, eerste alinea, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, door de toevoeging „tenzij die dienstverrichter door die belastingplichtige uitdrukkelijk wordt aangewezen als degene die de dienst verricht en dat in de contractuele regelingen tussen de partijen duidelijk wordt gemaakt”, de mogelijkheid dit vermoeden te weerleggen, door rekening te houden met de contractuele realiteit van de verhoudingen tussen de actoren in de economische transactieketen.

72 In dit verband zij eraan herinnerd dat contractuele regelingen in beginsel de economische en commerciële realiteit van de handelingen weergeven, waarvan de inaanmerkingneming een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel vormt, zodat de toepasselijke contractuele bepalingen een in aanmerking te nemen factor vormen teneinde te bepalen wie de verrichter en wie de ontvanger van een „dienst” in de zin van de btw-richtlijn is (zie in die zin arresten van 20 juni 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punten 42 en 43, en 24 februari 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

73 Zo heeft het Hof reeds vastgesteld dat de in artikel 28 van de btw-richtlijn gestelde voorwaarde dat de belastingplichtige in eigen naam maar voor rekening van een ander handelt, met name moet worden beoordeeld op basis van de contractuele verhoudingen tussen de partijen (zie in die zin arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, punt 42).

74 Hieruit volgt dat de Raad, door in artikel 9 bis, lid 1, eerste alinea, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 te bepalen dat het vermoeden dat de in deze bepaling bedoelde belastingplichtige handelt in eigen naam maar voor rekening van de verrichter van de betrokken diensten kan worden weerlegd indien uit de contractuele regelingen tussen de partijen blijkt dat laatstgenoemde uitdrukkelijk is aangewezen als de dienstverrichter, zich ertoe heeft beperkt de normatieve inhoud van artikel 28 van de btw-richtlijn, zoals uitgelegd door het Hof, nader te bepalen teneinde ervoor te zorgen dat dit artikel onder uniforme voorwaarden in de Unie wordt uitgevoerd.

75 Wat vervolgens de tweede alinea van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 betreft, moet erop worden gewezen dat volgens deze bepaling aan twee voorwaarden moet zijn voldaan „teneinde de verrichter van de langs elektronische weg verrichte diensten te beschouwen als zijnde uitdrukkelijk door de belastingplichtige aangewezen als degene die deze diensten verricht”. Ten eerste moet in de factuur die wordt opgemaakt of beschikbaar wordt gesteld door elke belastingplichtige door wiens tussenkomt de langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht, deze diensten en de dienstverrichter worden vermeld. Ten tweede moeten in de rekening of het betalingsbewijs die c.q. dat wordt opgemaakt of ter beschikking van de afnemer wordt gesteld, de elektronische diensten en de dienstverrichter worden vermeld.

76 Zoals de advocaat-generaal in punt 76 van zijn conclusie in wezen heeft opgemerkt, hangt deze bepaling nauw samen met artikel 9 bis, lid 1, eerste alinea, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 en volgt zij dezelfde logica, door nader te omschrijven onder welke voorwaarden inzake facturering de aanbieder van langs elektronische weg verrichte diensten uitdrukkelijk door de belastingplichtige is aangewezen als de verrichter van deze diensten.

77 De gegevens die krachtens artikel 226, punten 5 en 6, van de btw-richtlijn op de factuur – te weten een document met betrekking tot hetwelk iedere belastingplichtige overeenkomstig artikel 220, punt 1, van deze richtlijn ervoor moet zorgen dat het naar behoren is uitgereikt voor elke dienst die hij met name heeft verricht voor een andere belastingplichtige (zie in die zin arrest van 18 juli 2013, *Evita-K*, C-778/12, EU:C:2013:486, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak) – moeten worden vermeld, zijn elementen die deel uitmaken van de commerciële en contractuele betrekkingen tussen de verschillende partijen en die geacht worden de economische en commerciële realiteit van de betrokken transacties weer te geven. Deze gegevens maken aldus een beoordeling mogelijk van de betrekkingen tussen de verschillende marktdeelnemers die optreden bij langs elektronische weg verrichte diensten.

78 De tweede alinea van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 zet dus enkel de elementen uiteen aan de hand waarvan – gelet op de noodzaak om rekening te houden met de economische en commerciële realiteit van de transacties – de situaties en de voorwaarden concreet kunnen worden beoordeeld bij het bestaan waarvan het vermoeden kan worden weerlegd dat voortvloeit uit de eerste alinea van die bepaling overeenkomstig het vermoeden van artikel 28 van de btw-richtlijn.

79 Aangezien de tweede alinea van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 derhalve betrekking heeft op de bewijzen aan de hand waarvan het in de eerste alinea van dat lid bedoelde vermoeden kan worden weerlegd, waarbij de concrete beoordeling toekomt aan de belastingdiensten en de rechterlijke instanties van de lidstaten, kan die tweede alinea als zodanig, gelet op de vaststellingen in de punten 71 tot en met 74 van het onderhavige arrest, niet worden geacht het normatieve kader van artikel 28 van de btw-richtlijn aan te vullen of te wijzigen.

80 Ten slotte bepaalt de derde alinea van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 dat „voor de toepassing van dit lid [...] het een belastingplichtige die, wat langs

elektronische weg verrichte diensten betreft, goedkeuring verleent om de afnemer de diensten in rekening te brengen of om de diensten te verrichten, of de algemene voorwaarden voor het verrichten van de diensten vaststelt, niet [is] toegestaan uitdrukkelijk een andere persoon aan te wijzen als de verrichter van deze diensten”.

81 Uit deze derde alinea volgt dus dat wanneer de belastingplichtige zich in een van de drie in die alinea bedoelde gevallen bevindt, het vermoeden dat is vastgesteld in de eerste alinea van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 niet kan worden weerlegd en dus onweerlegbaar wordt. Met andere woorden, in het geval van diensten die langs elektronische weg worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties, wordt de belastingplichtige door wiens tussenkomst deze diensten worden verricht, altijd geacht in eigen naam maar voor rekening van de verrichter van deze diensten te handelen en dus geacht zelf de dienstverrichter te zijn, wanneer hij goedkeuring verleent om de afnemer de diensten in rekening te brengen of om de diensten te verrichten, of de algemene voorwaarden voor het verrichten van de diensten vaststelt.

82 Vastgesteld dient te worden dat, anders dan Fenix betoogt, de Raad bij de vaststelling van de derde alinea van artikel 9 bis, lid 1, van deze uitvoeringsverordening rekening heeft gehouden met de economische en commerciële realiteit van de transacties, in de specifieke context van de langs elektronische weg verrichte diensten via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties, zoals artikel 28 van de btw-richtlijn vereist volgens de in punt 73 van dit arrest genoemde rechtspraak.

83 Wanneer een belastingplichtige door wiens tussenkomst een dienst langs elektronische weg wordt verricht, bijvoorbeeld door het exploiteren van een online socialmediaplatform, beschikt over de bevoegdheid om goedkeuring te verlenen om die dienst te verrichten of in rekening te brengen, of om de algemene voorwaarden voor het verrichten van een dergelijke dienst vast te stellen, is deze belastingplichtige immers in staat om eenzijdig essentiële elementen met betrekking tot die dienst vast te stellen, zoals de verrichting ervan en het tijdstip waarop deze plaatsvindt, of de voorwaarden waaronder de tegenprestatie verschuldigd wordt, of nog de regels die het algemene kader van deze dienstverrichting vormen. In dergelijke omstandigheden, gelet op de economische en commerciële realiteit die daarin tot uiting komt, moet de belastingplichtige worden beschouwd als de dienstverrichter in de zin van artikel 28 van de btw-richtlijn.

84 Het is dus duidelijk in overeenstemming met artikel 28 van de btw-richtlijn dat een dergelijke belastingplichtige in de in de derde alinea van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 opgesomde omstandigheden niet kan ontsnappen aan het in dat artikel 28 neergelegde vermoeden door contractueel een andere belastingplichtige aan te wijzen als de verrichter van de betrokken diensten. Laatstgenoemde bepaling kan immers geen contractuele bepalingen dulden die niet de economische en commerciële realiteit weergeven.

85 Aan deze analyse wordt niet afgedaan door het feit dat de in de derde alinea van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 bedoelde omstandigheden niet worden vermeld in artikel 28 van de btw-richtlijn.

86 Gelet op de overwegingen in de punten 50 en 82 tot en met 84 van het onderhavige arrest volstaat het immers op te merken dat artikel 9 bis, lid 1, derde alinea, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, door die omstandigheden uitdrukkelijk op te sommen, de normatieve inhoud van artikel 28 van de btw-richtlijn niet wijzigt, maar integendeel enkel de toepassing van dat artikel concretiseert voor het bijzondere geval van de diensten waarop artikel 9 bis, lid 1, van die uitvoeringsverordening betrekking heeft.

87 Om soortgelijke redenen faalt tevens het argument van Fenix dat het in strijd is met artikel

28 van de btw-richtlijn om de in dat artikel bedoelde belastingplichtige te behandelen als de dienstverrichter, terwijl de eindafnemer op de hoogte is van het bestaan van de lastgeving tussen de opdrachtgever en de commissionair en van de identiteit van deze opdrachtgever.

88 In dit verband is het juist dat er voor de toepassing van artikel 28 van de btw-richtlijn een lastgeving moet bestaan ter uitvoering waarvan de commissionair voor rekening van de opdrachtgever optreedt bij de verrichting van de dienst (arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punt 51). Zelfs in de veronderstelling dat, ondanks de complexiteit van de transactieketens die kenmerkend kan zijn voor het verrichten van diensten langs elektronische weg, de eindafnemer in bepaalde gevallen kennis kan nemen van het bestaan van de lastgeving en de identiteit van de opdrachtgever, volstaan deze omstandigheden op zich echter niet om uit te sluiten dat de belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, handelt in eigen naam maar voor rekening van een ander in de zin van artikel 28 van de btw-richtlijn (zie in die zin arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a., C-464/10, EU:C:2011:489, punt 43). Van belang zijn immers vooral de bevoegdheden waarover deze belastingplichtige beschikt in het kader van de dienst die door zijn tussenkomst wordt verricht.

89 In die omstandigheden kan de derde alinea van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, net als de eerste twee alinea's ervan, niet worden geacht artikel 28 van de btw-richtlijn aan te vullen of te wijzigen.

90 Door artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 vast te stellen teneinde te zorgen voor een uniforme toepassing binnen de Unie van artikel 28 van de btw-richtlijn op de in eerstgenoemde bepaling bedoelde diensten, heeft de Raad derhalve niet de uitvoeringsbevoegdheden overschreden die hem bij artikel 397 van die richtlijn zijn toegekend krachtens artikel 291, lid 2, VWEU.

91 Gelet op een en ander moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat het onderzoek ervan geen enkel element aan het licht heeft gebracht dat afbreuk doet aan de geldigheid van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, in het licht van de artikelen 28 en 397 van de btw-richtlijn en artikel 291, lid 2, VWEU.

Kosten

92 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

Het onderzoek van de prejudiciële vraag heeft geen enkel element aan het licht gebracht dat afbreuk doet aan de geldigheid van artikel 9 bis, lid 1, van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013, in het licht van de artikelen 28 en 397 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017, en artikel 291, lid 2, VWEU.

ondertekeningen

* Procestaal: Engels.