



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

A. RANTOS

fremsat den 15. september 2022¹

Sag C-695/20

Fenix International Limited

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige)

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 291, stk. 2, TEUF – Rådet for Den Europæiske Unions gennemførelsesbeføjelse – direktiv 2006/112/EF – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – artikel 28 og 397 – afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, der optræder som formidler i forbindelse med en ydelse – gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 – artikel 9a – elektronisk leverede ydelser leveret via et telenet, en grænseflade eller en portal – formodninger vedrørende identifikation af ydelsesleverandøren – den afgiftspligtige persons mulighed for at afkræfte disse formodninger – gyldighed«

I. Indledning

1. Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører gyldigheden af artikel 9a i gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011², som indføjet i denne forordning ved gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013³ (herefter »artikel 9a«). Denne anmodning er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem selskabet Fenix International Limited (herefter »Fenix«), der driver en onlineplatform, og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (told-, skatte- og afgiftsmyndigheden i Det Forenede Kongerige, herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende merværdiafgift (moms), som dette selskab skal betale for perioden fra juli 2017 til januar 2020 og for april 2020.

2. First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige), der er den forelæggende ret, ønsker oplyst, om Rådet for den Europæiske Union ved at vedtage artikel 9a har overskredet den gennemførelsesbeføjelse, der er tillagt det ved artikel 291, stk. 2, TEUF og artikel 397 i direktiv 2006/112/EF⁴, henset til dette direktivs artikel 28.

¹ – Originalsprog: fransk.

² – Rådets gennemførelsesforordning af 15.3.2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2011, L 77, s. 1).

³ – Rådets gennemførelsesforordning af 7.10.2013 om ændring af gennemførelsesforordning nr. 282/2011 (EUT 2013, L 284, s. 1).

⁴ – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv (EU) 2017/2455 af 5.12.2017 (EUT 2017, L 348, s. 7) (herefter »momsdirektivet«).

3. Den foreliggende sag befinder sig i grænsefladen mellem på den ene side den institutionelle EU-ret med undersøgelsen af begrebet »gennemførelsesbeføjelse«, der tilkommer Rådet i henhold til EUF-traktaten, og på den anden side momsretten for så vidt angår en afgiftspligtig person, der optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, og som handler i eget navn, men for tredjemands regning. Denne sag rejser navnlig spørgsmålet om det skøn, som Rådet er tillagt med henblik på at gennemføre momsdirektivet. Dette spørgsmål er af særlig betydning i forbindelse med onlineplatformes stigende indflydelse på økonomien og disses rolle med hensyn til opkrævningen af moms, der giver anledning til mange overvejelser⁵.

4. Efter endt undersøgelse vil jeg konkludere, at artikel 9a er gyldig, eftersom denne bestemmelse overholder de væsentlige generelle mål, som forfølges med momsdirektivets artikel 28, er nødvendig og egnet til gennemførelse af denne artikel og præciserer den uden at supplere eller ændre den.

II. Retsforskrifter

A. Momsdirektivet

5. Momsdirektivet er vedtaget på grundlag af artikel 93 EF (nu artikel 113 TEUF). Følgende fremgår af 61. og 62. betragtning til dette direktiv:

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

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

6. Det nævnte direktivs artikel 28, der henhører under direktivets afsnit IV med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner« og under dette afsnits kapitel 3 om levering af ydelser, bestemmer:

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

7. Samme direktivs artikel 397 fastsætter:

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

⁵ – Jf. navnlig dokumentet udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD) med titlen »*The Role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales*«, fremlagt til behandling på det femte møde i OECD's globale forum om moms, marts 2019 (tilgængeligt på: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales-e0e2dd2d-en.htm>).

B. Gennemførelsesforordning nr. 282/2011

8. Gennemførelsesforordning nr. 282/2011 er vedtaget på grundlag af momsdirektivets artikel 397. Anden, fjerde og femte betragtning til denne gennemførelsesforordning har følgende ordlyd:

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

[...]

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

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

9. Den nævnte gennemførelsesforordnings artikel 1 bestemmer:

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

10. Samme gennemførelsesforordning blev ændret ved gennemførelsesforordning nr. 1042/2013, der ligeledes er baseret på momsdirektivets artikel 397. Fjerde betragtning til sidstnævnte gennemførelsesforordning har følgende ordlyd:

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

11. Ved artikel 1, stk. 1, litra c), i gennemførelsesforordning nr. 1042/2013 indførtes artikel 9a i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, der bestemmer:

»1. Med henblik på anvendelsen af artikel 28 i [momsdirektivet] formodes det, hvis elektronisk leverede ydelser leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer, at en afgiftspligtig person, som deltager i denne levering, handler i eget navn,

men for udbyderen af disse ydelsers regning, medmindre denne udbyder udtrykkeligt er angivet som leverandør af denne afgiftspligtige person, og dette afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne.

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

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

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

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

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

III. Tvisten i hovedsagen, det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen

12. Fenix, der er momsregistreret i Det Forenede Kongerige, driver et socialt medie på en onlineplatform ved navn »Only Fans« (herefter »platformen«) og har eksklusiv kontrol over denne. Platformen henvender sig til »brugere« fra hele verden, der er inddelt i »skabere« og »fans«.

13. Skaberne, der har »profiler«, kan uploade og lægge indhold såsom fotos og videoer ud på deres egne profiler. De kan også livestream og sende private beskeder til deres fans. Fans kan tilgå det uploadede indhold ved at foretage ad hoc-betaling eller gennem betaling af et månedligt gebyr til den skaber, hvis indhold de ønsker at se, og/eller med hvilken de ønsker at interagere. Fans kan også bidrage med tilskud eller donationer, der ikke medfører adgang til indhold. Skaberne fastsætter det månedlige gebyr for at følge deres profil, mens Fenix fastsætter et minimumsbeløb både for at følge og for tilskud.

14. Fenix varetager opkrævningen og overførslen af betalingerne fra fans gennem en selvstændig betalingstjenesteudbyder. Fenix fastsætter ligeledes de almindelige betingelser for brug af platformen, der blev ændret gentagne gange i den relevante periode. Fenix fakturerer skaberne for et beløb på 20% af de beløb, som deres fans har betalt, i form af et fradrag (herefter »fradrag på

20%«). Både betalinger fra en fan og betalinger til en skaber fremgår på den relevante brugers kontoudtog som betalinger til eller fra Fenix. I hele den relevante periode har Fenix har opkrævet og beregnet 20% moms ud fra et beskatningsgrundlag bestående af fradraget på 20%.

15. Den 22. april 2020 fremsendte afgiftsmyndigheden momsansættelser til Fenix for perioden fra juli 2017 til januar 2020 og for april 2020 (herefter »de omhandlede momsansættelser«), hvorved afgiftsmyndigheden vurderede, at selskabet skulle anses for at handle i eget navn i henhold til artikel 9a. Afgiftsmyndigheden var således af den opfattelse, at Fenix skulle have betalt moms på grundlag af de fulde beløb, der var betalt af fans, og ikke af fradraget på 20%.

16. Den 27. juli 2020 påklagede Fenix de omhandlede momsansættelser ved den forelæggende ret og bestred retsgrundlaget herfor, dvs. artikel 47, stk. 4 og 5, i Value Added Tax Act 1994 (momsloven af 1994) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, og som gennemførte artikel 9a i britisk ret, samt de respektive beløb i de pågældende ansættelser. Fenix gjorde gældende, at artikel 9a ikke er gyldig, og at Fenix desuden ikke er omfattet af denne artikels anvendelsesområde.

17. Den forelæggende ret har præciseret, at afgiftsmyndigheden ikke har vurderet karakteren efter engelsk ret af Fenix' rolle i relation til platformen, dvs. som kommissionær eller som kommittent. Afgiftsmyndigheden har foretaget de omhandlede momsansættelser alene med henvisning til artikel 9a uden at undersøge anvendelsen af momsdirektivets artikel 28 alene.

18. Den forelæggende ret har anført, at den er i tvivl om gyldigheden af artikel 9a. Selv om denne artikel har til formål at gennemføre momsdirektivets artikel 28, tyder noget nemlig på, at den går videre end den gennemførelseskompetence, der er tillagt Rådet. I denne forbindelse har den forelæggende ret med henvisning til dom af 15. oktober 2014, Parlamentet mod Kommissionen (C-65/13, EU:C:2014:2289), fremhævet, at en bestemmelse, der skal sikre gennemførelse af en lovgivningsmæssig retsakt, alene er gyldig, hvis den overholder de væsentlige generelle mål, som forfølges med retsakten, er nødvendig eller egnet til gennemførelse af den pågældende retsakt og hverken kan ændre eller supplere retsakten, end ikke de ikke-væsentlige elementer heri.

19. I samme retning var Europa-Kommissionen af den opfattelse, at EU-lovgiver ved afgørelsen af, om en foranstaltning »udbygger« basisretsakten, må vurdere, om denne foranstaltning konkret tilføjer nye ikke-væsentlige normer, som ændrer den lovgivningsmæssige retsakts rammer ved at overlade Kommissionen visse skønsbeføjelser, mens foranstaltninger, som kun har til formål at lade de eksisterende bestemmelser i basisretsakten få virkning, modsat ikke bør anses for at være udbyggende foranstaltninger⁶.

20. Den forelæggende ret har fremhævet, at den endelige udformning af artikel 9a afviger væsentligt fra og er langt mere vidtrækkende end det forslag om ændring af gennemførelsesforordning nr. 282/2011, som Kommissionen fremsatte⁷. Selv om

⁶ – Den forelæggende ret har henvist til Kommissionens meddelelse fra Kommissionen til Europa-Parlamentet og Rådet af 9.12.2009 om anvendelsen af artikel 290 TEUF (COM(2009) 673 final, s. 4).

⁷ – Forslag til Rådets forordning om ændring af gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 for så vidt angår leveringsstedet for ydelser, af 18.12.2012 (COM(2012) 763 final, s. 14).

momsdirektivets artikel 28 henviser til en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, medførte indførelsen af formodningen i artikel 9a nemlig ifølge Momsudvalget⁸, at formodningen som udgangspunkt skulle gælde for alle afgiftspligtige personer.

21. Den forelæggende ret har i øvrigt henvist til det studie⁹, der støttede det forslag, som Kommissionen fremsatte den 1. december 2016¹⁰, hvorefter formålet med artikel 9a, der er, at afgiftspligten overføres til formidleren, forekommer hensigtsmæssigt, og der er behov for yderligere præcisering og en fælles og bindende fortolkning i medlemsstaterne. Ifølge den forelæggende ret er ændringen af ansvaret ikke blot en teknisk foranstaltning, men en ændring af den bestående situation snarere end en simpel præcisering.

22. Den forelæggende ret har desuden henvist til, at Domstolen i dom af 14. juli 2011, Henfling m.fl. (C-464/10, herefter »dommen i sagen Henfling m.fl.«, EU:C:2011:489, præmis 42), fastslog, at for så vidt angår betingelsen om, at den afgiftspligtige person skal handle i eget navn, men for tredjemands regning, i artikel 6, stk. 4, i direktiv 77/388/EØF¹¹, skal den nationale ret foretage en konkret efterprøvelse af, om den afgiftspligtige person faktisk har handlet i eget navn. Ifølge den forelæggende ret fjernes forudsætningen, hvorefter der skal tages hensyn til den afgiftspligtiges økonomiske og forretningsmæssige virkelighed, gennem formodningen i artikel 9a.

23. Der er derfor et solidt grundlag for dels at antage, at denne formodning ikke udgør en teknisk foranstaltning, men en radikal ændring, dels at den retlige ramme i momsdirektivets artikel 28 blev ændret markant ved indførelsen af formodningen i artikel 9a, stk. 1, tredje afsnit. Uanset hvilket bedømmelseskriterium der anvendes, foretog Rådet således et åbenbart urigtigt skøn, da det vedtog artikel 9a.

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

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

⁸ – Den forelæggende ret har i denne forbindelse nævnt Momsudvalgets arbejdsdokument nr. 885, taxud.c.1(2015)4659331, 9.10.2015, s. 4 (dette dokument er tilgængeligt på:

<https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf>). Momsudvalget er et rådgivende udvalg, der er nedsat i henhold til momsdirektivets artikel 398, hvis retningslinjer, selv om de ikke er bindende, ikke desto mindre udgør en hjælp til fortolkningen af momsdirektivet (jf. dom af 15.4.2021, SK Telecom, C-593/19, EU:C:2021:281, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

⁹ – Dette studie, foretaget af selskabet Deloitte, bestod af tre dele, deriblandt tredje del, dateret november 2016, med titlen »Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop« (tilgængeligt på engelsk på: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf).

¹⁰ – Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 2006/112/EF og direktiv 2009/132/EF for så vidt angår visse momsforpligtelser i forbindelse med levering af ydelser og fjernsalg af varer (COM(2016) 757 final).

¹¹ – Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«). Dette direktiv er ophævet og erstattet af momsdirektivet. Artikel 28 i momsdirektivet har samme ordlyd som sjette direktivs artikel 6, stk. 4. Sidstnævnte bestemmelse fandtes i den oprindelige affattelse af det sjette direktiv og er aldrig blevet ændret.

25. Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland forlod Unionen den 31. januar 2020. Ikke desto mindre har Domstolen fortsat kompetence til at træffe afgørelse om nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse¹².

26. Fenix, den italienske regering, Det Forenede Kongeriges regering, Rådet og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Disse procesdeltagere har endvidere afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 3. maj 2022.

IV. Bedømmelse

27. Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om artikel 9a er ugyldig med den begrundelse, at Rådet har overskredet den gennemførelsesbeføjelse, der er tillagt det. Den italienske regering, Det Forenede Kongeriges regering, Rådet og Kommissionen har foreslået, at dette spørgsmål besvares med, at artikel 9a er gyldig. Omvendt har Fenix gjort gældende, at spørgsmålet skal besvares med, at den nævnte artikel er ugyldig.

28. I dette forslag til afgørelse vil jeg undersøge begrebet »gennemførelsesbeføjelse« som omhandlet i artikel 291, stk. 2, TEUF (afsnit A) og dernæst artikel 9a's gennemførelse af momsdirektivets artikel 28 (afsnit B).

A. Begrebet »gennemførelsesbeføjelse« som omhandlet i artikel 291, stk. 2, TEUF

29. Lissabontraktaten indførte en sondring mellem en »delegeret beføjelse« og en »gennemførelsesbeføjelse« i henhold til henholdsvis artikel 290 TEUF og 291 TEUF¹³. Domstolen har flere gange udtalt sig om denne sondring og rækkevidden af denne for så vidt angår Kommissionen.

1. Domstolens praksis

30. Ifølge Domstolens praksis råder EU-lovgiver over en skønsmargen ved afgørelsen af, om Kommissionen skal tildeles en delegeret beføjelse i medfør af artikel 290, stk. 1, TEUF eller en gennemførelsesbeføjelse i medfør af artikel 291, stk. 2, TEUF. Denne skønsmargen skal imidlertid udøves under overholdelse af betingelserne i artikel 290 TEUF og 291 TEUF¹⁴.

31. Hvad angår tildelingen af en delegeret beføjelse fremgår det i denne henseende af artikel 290, stk. 1, TEUF, at lovgiver kan delegere beføjelse til Kommissionen til at vedtage almengyldige ikke-lovgivningsmæssige retsakter, der supplerer eller ændrer visse ikke-væsentlige

¹² – Artikel 86, stk. 2, i aftalen om Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirlands udtræden af Den Europæiske Union og Det Europæiske Atomenergifællesskab (EUT 2019, C 384 I, s. 1) bestemmer, at Den Europæiske Unions Domstol fortsat har kompetence til at afgøre præjudicielle spørgsmål vedrørende anmodninger fra domstole i Det Forenede Kongerige indgivet inden overgangsperiodens udløb. I henhold til samme aftales artikel 126 slutter denne periode den 31.12.2020. Det følger desuden af den nævnte aftales artikel 86, stk. 3, at en anmodning om præjudiciel afgørelse anses for at være indgivet, som omhandlet i samme artikels stk. 2, på det tidspunkt, hvor det indledende processkrift er blevet registreret af Domstolens Justitskontor. I den foreliggende sag blev anmodningen om præjudiciel afgørelse registreret på Domstolens Justitskontor den 22.12.2020, dvs. før udløbet af overgangsperioden.

¹³ – Jf. i denne henseende dom af 18.3.2014, Kommissionen mod Parlamentet og Rådet (C-427/12, EU:C:2014:170, præmis 36). Om sondringen mellem delegeret beføjelse og gennemførelsesbeføjelse i forbindelse med Lissabontraktaten, jf. navnlig P. Craig, »Delegated Acts, Implementing Acts and the New Comitology Regulation«, *European Law Review*, 2011, nr. (36)5, s. 671-687; M. Chamon, »Institutional Balance and Community Method in the Implementation of EU legislation following the Lisbon Treaty«, *Common Market Law Review*, bind 53, nr. 6, 2016, s. 1501-1543.

¹⁴ – Dom af 16.7.2015, Kommissionen mod Parlamentet og Rådet (C-88/14, EU:C:2015:499, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

bestemmelser i den lovgivningsmæssige retsakt. I henhold til denne bestemmelses stk. 2 skal formålet, indholdet, omfanget samt varigheden af delegationen være udtrykkeligt afgrænset af den lovgivningsmæssige retsakt, der tildeler en sådan delegation. Dette krav indebærer, at tildelingen af en delegeret beføjelse sker med henblik på vedtagelsen af regler, der indgår i den retlige ramme, som defineret i den lovgivningsmæssige basisretsakt¹⁵.

32. For så vidt angår tildelingen af en gennemførelsesbeføjelse bestemmer artikel 291, stk. 1, TEUF, at medlemsstaterne træffer alle de nationale foranstaltninger, der er nødvendige for at gennemføre retligt bindende EU-retsakter. Som artiklens stk. 2 imidlertid fastsætter, tildeler disse retsakter, når ensartede betingelser for gennemførelse af retligt bindende EU-retsakter er nødvendige, Kommissionen eller – i specifikke behørigt begrundede tilfælde samt i de tilfælde, der er fastsat inden for rammerne af den fælles udenrigs- og sikkerhedspolitik (FUSP) – Rådet gennemførelsesbeføjelser¹⁶.

33. Selv om artikel 291 TEUF ikke giver nogen definition af begrebet »gennemførelsesretsakt«¹⁷, har Domstolen fastslået, at begrebet »gennemførelse« omfatter såvel udarbejdelsen af gennemførelsesbestemmelser som regelanvendelsen i enkelttilfælde ved foranstaltninger af konkret indhold¹⁸. For så vidt angår fortolkningen af denne artikel har Domstolen henvist til fast retspraksis og tidligere til Lissabontraktaten, hvorefter Kommissionen inden for rammerne af sine gennemførelsesbeføjelser, hvis grænser hovedsageligt bedømmes på grundlag af de vigtigste generelle mål bag den pågældende retsakt, er beføjet til at træffe samtlige de foranstaltninger, der er nødvendige eller hensigtsmæssige med henblik på at gennemføre den pågældende retsakt, *forudsat at de ikke strider mod denne retsakt*¹⁹.

34. Det fremgår ligeledes af Domstolens praksis, at den omhandlede institution i forbindelse med udøvelsen af den gennemførelsesbeføjelse, som tildeles den, skal *præcisere* indholdet af den lovgivningsmæssige retsakt for at sikre gennemførelsen heraf under ensartede betingelser i alle medlemsstaterne²⁰. I denne henseende præciserer Kommissionen indholdet af den lovgivningsmæssige retsakt, hvis bestemmelserne i gennemførelsesretsakten, som den vedtager, dels overholder de væsentlige generelle mål, som forfølges med retsakten, dels er nødvendige eller egnede til gennemførelse af denne, *uden at de hverken supplerer eller ændrer den, end ikke de ikke-væsentlige elementer heri*²¹.

35. Ovennævnte retspraksis vedrører *Kommissionens* delegerede beføjelse og gennemførelsesbeføjelse²². I den foreliggende sag er det *Rådet*, der har vedtaget momsdirektivet på grundlag af artikel 93 EF (nu artikel 113 TEUF). Rådet har ligeledes vedtaget artikel 9a, der er indeholdt i gennemførelsesforordning nr. 1042/2013, som er baseret på dette direktivs

¹⁵ – Dom af 17.3.2016, Parlamentet mod Kommissionen (C-286/14, EU:C:2016:183, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁶ – Dom af 20.12.2017, Spanien mod Rådet (C-521/15, EU:C:2017:982, præmis 42). Som generaladvokat Cruz Villalón anførte i sit forslag til afgørelse Kommissionen mod Parlamentet og Rådet (C-427/12, EU:C:2013:871, præmis 50), sker udløsningen af bemyndigelsen i henhold til artikel 291, stk. 2, TEUF til forskel fra tilfældene i artikel 290 TEUF ikke blot ud fra et ønske fra lovgiver, men er sammenfaldende med en objektiv grund: behovet for, at retligt bindende EU-retsakter gennemføres ensartet.

¹⁷ – Dom af 18.3.2014, Kommissionen mod Parlamentet og Rådet (C-427/12, EU:C:2014:170, præmis 33).

¹⁸ – Dom af 1.3.2016, National Iranian Oil Company mod Rådet (C-440/14 P, EU:C:2016:128, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

¹⁹ – Dom af 15.10.2014, Parlamentet mod Kommissionen (C-65/13, EU:C:2014:2289, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis), og af 9.6.2016, Pesce m.fl. (C-78/16 og C-79/16, EU:C:2016:428, præmis 46).

²⁰ – Dom af 16.7.2015, Kommissionen mod Parlamentet og Rådet (C-88/14, EU:C:2015:499, præmis 30 og den deri nævnte retspraksis).

²¹ – Jf. dom af 15.10.2014, Parlamentet mod Kommissionen (C-65/13, EU:C:2014:2289, præmis 45 og 46).

²² – I henhold til artikel 291, stk. 3, TEUF er Kommissionens gennemførelsesbeføjelse undergivet medlemsstaternes kontrol efter den procedure, der er fastsat ved Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 182/2011 af 16.2.2011 om de generelle regler og principper for, hvordan medlemsstaterne skal kontrollere Kommissionens udøvelse af gennemførelsesbeføjelser (EUT 2011, L 55, s. 13).

artikel 397. Skal der i denne henseende i forbindelse med udøvelsen af gennemførelsesbeføjelsen som omhandlet i artikel 291, stk. 2, TEUF foretages en sontring på grundlag af, om den institution, der vedtager gennemførelsesretsakten, er Kommissionen eller Rådet?

36. Det mener jeg ikke.

37. For det første følger det nemlig af ordlyden af artikel 291, stk. 2, TEUF, at Rådet også har en gennemførelsesbeføjelse, til forskel fra den delegerede beføjelse i henhold til artikel 290 TEUF, der er forbeholdt Kommissionen. Som Domstolen har fastslået, tildeles Rådet ganske vist kun undtagelsesvis en beføjelse til at vedtage gennemførelsesretsakter »i specifikke behørigt begrundede tilfælde« og i de i denne bestemmelse udtrykkeligt fastsatte tilfælde, der alene vedrører den fælles udenrigs- og sikkerhedspolitik²³. Rådet skal således indgående begrunde afgørelsen om, at det forbeholder sig at udøve gennemførelsesbeføjelserne²⁴. I det foreliggende tilfælde bestemmer momsdirektivets artikel 397, at Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen træffer de foranstaltninger, der er nødvendige til gennemførelsen af dette direktiv²⁵. Rådets vedtagelse af gennemførelsesforordning nr. 282/2011, og navnlig af artikel 9a, er derfor baseret på et særskilt retsgrundlag for moms med henblik på at anvende momsdirektivet. Vedtagelsen af denne gennemførelsesforordning udgør således efter min opfattelse et specifikt behørigt begrundet tilfælde i overensstemmelse med artikel 291, stk. 2, TEUF²⁶.

38. For det andet forekommer det mig ikke, at den omstændighed, at Rådet udøver en gennemførelsesbeføjelse vedrørende en retsakt, som det selv har vedtaget, kan rejse tvivl om denne fortolkning. Rådet kunne ganske vist have ændret selve momsdirektivets artikel 28 med henblik på at forklare indholdet af denne bestemmelse. I sit skriftlige indlæg har Fenix således anført, at Kommissionen den 1. december 2016 fremlagde et direktivforslag²⁷ med henblik på at ændre ordlyden af denne artikel 28, der i sidste ende ikke kom til at indgå i direktiv (EU) 2017/2455²⁸. Rådet kan imidlertid også vedtage en gennemførelsesretsakt under de betingelser, der er fastsat i artikel 291, stk. 2, TEUF. I denne forbindelse skal det noteres, at en ændring af momsdirektivet på grundlag af artikel 113 TEUF navnlig kræver, at Europa-Parlamentet og Det Økonomiske og Sociale Udvalg høres, hvilket ikke er fastsat for vedtagelsen af en gennemførelsesforordning i henhold til momsdirektivets artikel 397. Proceduren for ændringer af dette direktiv er derfor mere kompleks og mere tidskrævende end vedtagelsen af en gennemførelsesretsakt vedrørende dette, selv om betingelserne i artikel 291, stk. 2, TEUF kan være opfyldt i den foreliggende sag.

²³ – Dom af 1.12.2015, Parlamentet og Kommissionen mod Rådet (C-124/13 og C-125/13, EU:C:2015:790, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

²⁴ – Jf. i denne retning dom af 1.3.2016, National Iranian Oil Company mod Rådet (C-440/14 P, EU:C:2016:128, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

²⁵ – Momsdirektivets artikel 397 har samme ordlyd som sjette direktivs artikel 29a, som indføjet ved Rådets direktiv 2004/7/EF af 20.1.2004 om ændring af direktiv 77/388 (EUT 2004, L 27, s. 44). I syvende og ottende betragtning til sidstnævnte direktiv anføres det, at medlemsstaterne, da der ikke findes nogen mekanisme til at vedtage bindende foranstaltninger til gennemførelse af sjette direktiv, har anvendt de heri fastsatte regler forskelligt, og at det, for at det indre marked kan fungere bedre, er væsentligt at sikre en mere ensartet anvendelse af det nuværende momssystem, hvorved et vigtigt skridt i denne retning er at indføre en procedure, ifølge hvilken der kan træffes foranstaltninger for at sikre, at de gældende regler gennemføres hensigtsmæssigt. 61. betragtning til momsdirektivet hviler på samme betragtninger.

²⁶ – Rådet har i 11. og 12. betragtning til direktiv 2004/7 anført, at gennemførelsesforanstaltningers konsekvenser for medlemsstaternes budgetter giver Rådet god grund til at forbeholde sig retten til at udøve gennemførelsesbeføjelserne til reglerne i sjette direktiv. Disse elementer er gentaget i 63. betragtning til momsdirektivet.

²⁷ – Jf. fodnote 10 i dette forslag til afgørelse.

²⁸ – Rådets direktiv af 5.12.2017 om ændring af direktiv 2006/112/EF og direktiv 2009/132/EF for så vidt angår visse momsforpligtelser i forbindelse med levering af ydelser og fjernsalg af varer (EUT 2017, L 348, s. 7).

39. Selv om det kan gøres gældende, at Rådet ved at vedtage en gennemførelsesretsakt vedrørende en af sine egne retsakter skal have en mere omfattende kompetence end Kommissionen, når den træffer gennemførelsesforanstaltninger vedrørende en anden EU-institutions retsakt (en vurdering, jeg ikke kan tilslutte mig), kan jeg for det tredje mere generelt ikke se nogen grund til, at Rådet skal behandles anderledes end Kommissionen for så vidt angår gennemførelsesbeføjelsen i henhold til artikel 291, stk. 2, TEUF. Rådet kan nemlig anmodes om at præcisere indholdet af en retsakt. Dette kan være tilfældet på skatteområdet, navnlig i forbindelse med nye teknologier (i den foreliggende sag elektronisk handel, der kan føre til lange transaktionskæder ved levering af ydelser), der skal tages i betragtning ved gennemførelsen af de eksisterende retsakter. I denne situation er gennemførelsesforordningen i overensstemmelse med artikel 288 TEUF almenyldig, bindende i alle enkeltheder og gælder umiddelbart i hver medlemsstat, selv om retsakten er et direktiv, som i den foreliggende sag.

40. Det skal tilføjes, at det følger af Domstolens faste praksis, at vedtagelsen af *væsentlige regler* på et område er forbeholdt EU-lovgiver, og at disse regler skal vedtages i den grundlæggende retsforskrift, og at det følger heraf, at bestemmelser, der fastsætter væsentlige elementer i en grundlæggende retsforskrift, og hvis vedtagelse kræver et *politisk valg*, som det hører under EU-lovgivers egen kompetence at træffe, ikke kan gøres til genstand for en delegation eller indgå i gennemførelsesretsakter²⁹.

41. Sammenfattende fremgår det af Domstolens praksis, at artikel 9a, henset til artikel 291, stk. 2, TEUF og momsdirektivets artikel 397 er gyldig, såfremt bestemmelsen dels overholder de væsentlige generelle mål, som forfølges med dette direktivs artikel 28, dels er nødvendig eller egnet til gennemførelse af denne artikel 28, uden at den hverken supplerer eller ændrer den, end ikke de ikke-væsentlige elementer heri.

2. Sondringen mellem at »præcisere« og at »supplere eller ændre« en retsakt

42. Forskellen på en delegeret beføjelse og en gennemførelsesbeføjelse følger af selve ordlyden af artikel 290 TEUF og 291 TEUF og indebærer, at for så vidt angår den delegerede beføjelse kan den berørte institution *supplere eller ændre* visse ikke-væsentlige bestemmelser i den lovgivningsmæssige retsakt, og at institutionen for så vidt angår gennemførelsesbeføjelsen anmodes om at *præcisere* det normative indhold af en lovgivningsmæssig retsakt. Sondringen mellem »supplere eller ændre« og »præcisere« en retsakt er imidlertid ikke umiddelbart indlysende³⁰.

43. Som generaladvokat Cruz Villalón har anført, skyldes den principielle forskel mellem den beføjelse, der udøves af Kommissionen i tilfælde af en lovgivningsmæssig delegation, og den berørte institutions gennemførelsesbeføjelse den omstændighed, at lovgiver til den berørte institution delegerer en mulighed for at træffe afgørelse om bestemmelser, som lovgiver i princippet selv burde have truffet afgørelse om, mens gennemførelsen omhandler retsforskrifter, hvis indhold er blevet defineret af lovgiver. På grund af denne forskel vedrører artikel 291, stk. 2, TEUF ifølge generaladvokaten udøvelsen af en gennemførelsesbeføjelse, hvis formål ubestridt udelukker alt, hvad der ikke er nødvendigt for den konkrete anvendelse af en regel, der allerede er defineret og afsluttet, mens artikel 290 TEUF fastsætter en afgrænsning af de formål, som

²⁹ – Jf. dom af 10.9.2015, Parlamentet mod Rådet (C-363/14, EU:C:2015:579, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

³⁰ – Jf. i denne henseende generaladvokat Jääskinens forslag til afgørelse Det Forenede Kongerige mod Parlamentet og Rådet (C-270/12, EU:C:2013:562, punkt 78). Jf. også J. Englisch, »»Detailing« EU Legislation through Implementing Acts«, *Yearbook of European Law*, 2021, bind 40, nr. 1, s. 111-145.

delegationen bør forfølge, såvel som dens indhold og rækkevidde, idet det gøres klart, at der af Kommissionen forventes noget mere end blot en gennemførelse af en bestemmelse, hvor alle disse aspekter er blevet fastsat, hvilket indeholder en margen af lovgivningsmæssig »kreativitet«, der ikke er mulig i et tilfælde med ren gennemførelse³¹.

44. I forbindelse med denne sontring forekommer det mig hensigtsmæssigt at foretage en sammenligning med begrebet »fortolkningsregel«, der har lighedspunkter med en gennemførelsesretsakt. I denne henseende har den franske Cour de cassation (kassationsdomstol) navnlig anført, at en regel kun kan anses for at være fortolkende, såfremt den, uden at indbringe nye elementer, begrænser sig til at anerkende en allerede eksisterende ret, der som følge af en mangelfuld definition har givet anledning til uenighed³². Denne konstruktion er kendt i andre retsordener, herunder den græske. En fortolkningsregel (og en gennemførelsesretsakt) præciserer således betydningen af en tidligere lov uden at tilføje nye bestemmelser. Samtidig udgør gennemførelsen eller udførelsen en lovgivningsmæssig aktivitet, dvs. en aktivitet bestående i udstedelse af retligt bindende akter, og det er derfor meget vanskeligt at udforme en gennemførelsesretsakt, der ikke tilføjer noget til den retlige ramme, der er fastlagt ved den lovgivningsmæssige retsakt, og som dermed ikke på en vis måde supplerer den sidstnævnte³³. En gennemførelsesretsakt kan derfor ikke anses for pr. definition at være fuldstændig uden normativ retsvirkning. I denne henseende har Domstolen anlagt en bred fortolkning af begrebet »gennemførelse«³⁴.

45. Efter min opfattelse kan den berørte institution udøve sin gennemførelsesbeføjelse, når den lovgivningsmæssige retsakt kan fortolkes på flere måder, således at medlemsstaterne kan anvende den forskelligt. I denne forbindelse vil gennemførelsesretsakten anvende en af disse fortolkninger med henblik på en ensartet anvendelse af denne lovgivningsmæssige retsakt. Den anvendte fortolkning er med andre ord allerede indeholdt i den pågældende lovgivningsmæssige retsakt, eventuelt blandt andre mulige fortolkninger af denne. Institutionen, der har gennemførelsesbeføjelsen, foretager derfor ikke en nyskabelse, men vælger at foretrække en fortolkning, der ifølge Domstolens praksis er nødvendig eller egnet til at sikre gennemførelsen af den lovgivningsmæssige retsakt under ensartede betingelser i alle medlemsstaterne. Gennemførelsesretsakten *præciserer og konkretiserer* således blot den lovgivningsmæssige retsakt uden hverken at supplere den ved at tilføje (ikke-væsentlige) bestemmelser eller ændre den³⁵.

³¹ – Forslag til afgørelse Kommissionen mod Parlamentet og Rådet (C-427/12, EU:C:2013:871, punkt 62 og 63).

³² – Jf. navnlig dom afsagt af chambre sociale (afdelingen for sociale sager) den 23.2.2000, nr. 98-15 598, og af troisième chambre civile (tredje afdeling for civile sager) den 27.2.2002, nr. 00-17 902.

³³ – Jf. D. Ritleng, »The Dividing Line between Delegated and Implementing Acts: The Court of Justice Sidesteps the Difficulty in Commission v. Parliament and Council (Biocides)«, *Common Market Law Review*, nr. 52, 2015, s. 243-257, navnlig s. 251.

³⁴ – Jf. K. Lenaerts, og P. Van Nuffel, *EU Constitutional Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, nr. 18 013.

³⁵ – I dom af 17.3.2016, Parlamentet mod Kommissionen (C-286/14, EU:C:2016:183, præmis 41) fastslog Domstolen, at delegationen af en beføjelse til at »supplere« en lovgivningsmæssig retsakt inden for rammerne af artikel 290, stk. 1, TEUF kun tilsigter at give Kommissionen mulighed for at konkretisere denne retsakt, og at Kommissionens mandat, når den udøver en sådan beføjelse, er begrænset til i overensstemmelse med hele den af lovgiver vedtagne lovgivningsmæssige retsakt at udbygge nærmere detaljer ved ikke-væsentlige elementer i den pågældende lovgivning, som lovgiver ikke har fastlagt. I denne forbindelse vil jeg for det første nævne, at denne retspraksis indgik i en sammenhæng med en »delegeret beføjelse« som omhandlet i artikel 290, stk. 1, TEUF og ikke i sammenhæng med en gennemførelsesbeføjelse som omhandlet i artikel 291, stk. 2, TEUF. På den anden side er jeg af den opfattelse, at den valgte tilgang kan anses for at være for restriktiv, for så vidt som den kan berøve begrebet om at »præcisere« en lovgivningsmæssig retsakt i henhold til artikel 291, stk. 2, TEUF dets reelle indhold.

B. Artikel 9a's anvendelse af momsdirektivets artikel 28

46. Det skal for det første noteres, at Fenix ved den forelæggende ret gjorde gældende, at selskabet ikke hører ind under anvendelsesområdet for artikel 9a, og i retsmødet har gjort gældende, at selskabet heller ikke er omfattet af momsdirektivets artikel 28, med den begrundelse, at selskabet ikke handler i eget navn, men for tredjemands regning, idet det begrænser sig til at lette leveringen af ydelser mellem skabere og fans. For det andet har den forelæggende ret anført, at afgiftsmyndigheden udstedte de omhandlede momsansættelser alene med henvisning til artikel 9a uden at undersøge anvendelsen af momsdirektivets artikel 28 alene.

47. Det følger af Domstolens faste praksis, at der er formodning for, at spørgsmål om EU-retten fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den selv har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er hypotetisk, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en sagligt korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål³⁶.

48. I den foreliggende sag fremgår det ikke klart af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den omhandlede situation svarer til et af disse tilfælde. Tvisten i hovedsagen udspringer nemlig af afgiftsmyndighedens afgørelse, hvorefter Fenix skulle anses for at handle i eget navn i henhold til artikel 9a. Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Fenix i forbindelse med tvisten har gjort gældende, at denne artikel er ugyldig. Eftersom artikel 9a blev vedtaget som en gennemførelsesretsakt vedrørende momsdirektivets artikel 28, er det en forudsætning for undersøgelsen af denne artikels gyldighed, at der foretages en undersøgelse af forholdet mellem de to artikler, der er genstand for det præjudicielle spørgsmål, som derfor synes at kunne antages til realitetsbehandling. Det skal tilføjes, at henset til formuleringen af dette spørgsmål har den forelæggende ret lagt til grund, at Fenix i den foreliggende sag handler i eget navn men for skabernes regning.

49. Betydningen af momsdirektivets artikel 28 og dernæst rækkevidden af artikel 9a skal dog undersøges med henblik på at fastslå, om sidstnævnte faktisk udgør en gennemførelsesretsakt som omhandlet i artikel 291, stk. 2, TEUF vedrørende artikel 28.

1. Momsdirektivets artikel 28

50. Momsdirektivets artikel 28 bestemmer, at når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse³⁷.

51. Denne artikel, der har en selvstændig betydning i EU-retten, fastsætter en *formodning* («anses han for»). Ifølge Domstolens praksis skaber denne artikel en retlig fiktion om to identiske tjenesteydelser, der leveres efter hinanden. I medfør af denne fiktion anses den erhvervsdrivende, der optræder som formidler ved leveringen af tjenesteydelserne, og som er kommissionær, for først at have modtaget de omhandlede tjenesteydelser fra den erhvervsdrivende, for hvis regning

³⁶ – Dom af 2.6.2022, SR (Udgifter til oversættelse i civile sager) (C-196/21, EU:C:2022:427, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

³⁷ – Om denne artikel jf. B. Terra, og J. Kajus, »10.4.5 Undisclosed agent«, *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, bind 1, IBFD, Amsterdam, 2022.

denne handler, og som er kommittent, før den pågældende anses for dernæst selv at levere disse tjenesteydelser til kunden³⁸. Det følger heraf, at hvad angår retsforholdet mellem kommittenten og kommissionæren er deres respektive roller som leverandør og modtager af tjenesteydelser i momsmæssig henseende på fiktiv vis byttet om³⁹. Det samme ræsonnement gør sig gældende for så vidt angår erhvervelsen af varer i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), som ligeledes henhører under direktivets afsnit IV⁴⁰.

52. Det følger heraf, at to betingelser skal være opfyldt, for at momsdirektivets artikel 28 kan finde anvendelse, nemlig for det første, at der foreligger en fuldmagt, i henhold til hvilken kommissionæren for kommittentens regning medvirker ved leveringen af tjenesteydelser, og for det andet, at leveringen af tjenesteydelser, som er erhvervet af kommissionæren, og leveringen af tjenesteydelser, der er solgt eller overdraget til kommittenten, er identiske⁴¹. Denne anden betingelse indebærer, at der i givet fald sker en overdragelse af den ejendomsret, der er knyttet hertil⁴².

53. Domstolen har tilføjet, at momsdirektivets artikel 28 henhører under direktivets afsnit V med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner«, og at bestemmelsen er affattet i generelle vendinger uden at indeholde begrænsninger vedrørende dens anvendelsesområde eller rækkevidde⁴³. Leveringen af tjenesteydelser udført efter hinanden henhører således under momsdirektivets anvendelsesområde, og det følger heraf, at hvis den levering af tjenesteydelser, som kommissionæren formidler, er momspligtig, er retsforholdet mellem kommissionæren og kommittenten ligeledes momspligtigt⁴⁴.

54. Denne artikel 28 vedrører en formidler, der i den juridiske litteratur kvalificeres som »uigennemsigtig«⁴⁵, for så vidt som den afgiftspligtige person handler i sit eget navn, men for tredjemands regning⁴⁶, til forskel fra en såkaldt »gennemsigtig« formidler, der handler i andres navn og på andres vegne, som navnlig omtalt i momsdirektivets artikel 46, vedrørende ydelser, der leveres af en formidler⁴⁷. Som Domstolen har anført, fastsætter momsdirektivet i denne retning særlige regler for tjenesteydelser, der leveres af en kommissionær, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, som er forskellige fra de regler, der regulerer en fuldmægtigs levering af tjenesteydelser i tredjemands navn og for tredjemands regning⁴⁸. Den foreliggende sag vedrører de særlige regler, der gælder for uigennemsigtige formidlere.

³⁸ – Dommen i sagen Henfling m.fl., præmis 35, og dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 49).

³⁹ – Dommen i sagen Henfling m.fl., præmis 35.

⁴⁰ – Jf. dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 50). I henhold til momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), anses overdragelse af en vare i henhold til en kommissionsaftale med henblik på køb eller salg for at være en levering af varer.

⁴¹ – Jf. i denne retning dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 51).

⁴² – Jf. i denne retning dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 54).

⁴³ – Jf. dommen i sagen Henfling m.fl., præmis 36, og dom af 17.1.2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 64).

⁴⁴ – Jf. dom af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 87), og af 21.1.2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, præmis 49). Hvis den levering af tjenesteydelser, som kommissionæren formidler, omvendt er fritaget for moms, finder denne fritagelse ligeledes anvendelse på retsforholdet mellem kommittenten og kommissionæren (jf. dommen i sagen Henfling m.fl., præmis 36).

⁴⁵ – Jf. navnlig D. Berlin, *Directive TVA 2006/112: commentaire article par article*, Bruylant, Bruxelles, 2020, kommentar til momsdirektivets artikel 28, s. 228. I Domstolens praksis henvises til en »kommissionær«, og jeg anvender denne betegnelse for formidleren i transaktionskæden.

⁴⁶ – Hvilket indebærer, at kunden ikke kender kommissionærens identitet.

⁴⁷ – I henhold til momsdirektivets artikel 46, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 (EUT 2008, L 44, s. 11), er »[l]everingsstedet for tjenesteydelser, der leveres til ikke-afgiftspligtige personer af en formidler, som handler i andres navn og på andres vegne, [...] det sted, hvor den underliggende transaktion foretages, i overensstemmelse med dette direktiv«.

⁴⁸ – Dommen i sagen Henfling m.fl., præmis 38.

2. Artikel 9a

55. Fortolkningen og rækkevidden af artikel 9a har vakt interesse i den juridiske litteratur⁴⁹. Inden for rammerne af den foreliggende sag skal det, som anført i punkt 41 i dette forslag til afgørelse, undersøges, om artikel 9a dels overholder de væsentlige generelle mål, som forfølges med momsdirektivets artikel 28, dels er nødvendig eller egnet til gennemførelse af sidstnævnte artikel, uden at førstnævnte artikel hverken supplerer eller ændrer den sidstnævnte, end ikke de ikke-væsentlige elementer heri.

a) Spørgsmålet om, hvorvidt artikel 9a overholder de væsentlige generelle mål, som forfølges med momsdirektivets artikel 28

56. Momsdirektivets artikel 28 har til formål at bestemme, under hvilke betingelser en kommissionær anses for leverandør af ydelser inden for rammerne af det fælles merværdiafgiftssystem. Denne bestemmelse stammer i det væsentlige fra 1977⁵⁰, dvs. fra en tid, hvor elektronisk handel endnu ikke fandtes.

57. Som det fremgår af fjerde betragtning til gennemførelsesforordning nr. 282/2011, er formålet med denne forordning at sikre en ensartet anvendelse af det nuværende momssystem ved at fastsætte bestemmelser til gennemførelse af momsdirektivet, navnlig i henseende til levering af ydelser. I femte betragtning til denne forordning tilføjes det, at disse gennemførelsesbestemmelser indeholder specifikke regler med henblik på at løse afgrænsede spørgsmål vedrørende anvendelsen og sikre en ensartet behandling i hele Unionen af netop disse specifikke forhold. I fjerde betragtning til gennemførelsesforordning nr. 1042/2013 anføres det i øvrigt, at det er nødvendigt at specificere, hvem der for så vidt angår moms er leverandøren, når elektronisk leverede ydelser, eller telefoni ydelser via internettet, leveres til en kunde via telenet eller via en grænseflade eller en portal.

58. I denne forbindelse fastsætter artikel 9a, der er en af bestemmelserne i gennemførelsesforordning nr. 282/2011, hvordan momsdirektivets artikel 28 skal fortolkes »[m]ed henblik på anvendelsen [heraf]«, hvis elektronisk leverede ydelser leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer.

59. Momsdirektivets artikel 28 er dog for det første *affattet i generelle vendinger* uden at indeholde begrænsninger vedrørende bestemmelsens anvendelsesområde eller rækkevidde⁵¹. Der er følgelig ingen kategorier af ydelser, der er udelukket fra denne artikels materielle anvendelsesområde. På den anden side vedrører artikel 9a det specifikke spørgsmål om, hvornår en formidler er betalingspligtig for momsen, når elektronisk leverede ydelser leveres af en formidler, navnlig af en onlineplatform. Det forekommer mig klart, at dette spørgsmål falder inden for rammerne af momsdirektivets artikel 28. Følgelig er jeg af den opfattelse, at artikel 9a overholder de væsentlige generelle mål, som forfølges med den nævnte artikel 28.

⁴⁹ – Jf. navnlig S. Claessens og T. Corbett, »Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World«, i M. Lang og I. Lejeune, *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2015, s. 59-78. Jf. ligeledes i samme værk D. Nguyen, »Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013«, s. 79-82.

⁵⁰ – Jf. fodnote 11 i dette forslag til afgørelse.

⁵¹ – Jf. punkt 53 i dette forslag til afgørelse.

b) Spørgsmålet om, hvorvidt artikel 9a er nødvendig eller egnet til at gennemføre momsdirektivets artikel 28

60. Det fremgår af Domstolens praksis, at henset til EU-lovgivers skønsmargen ved afgørelsen af, om Kommissionen skal tildes en delegeret beføjelse eller en gennemførelsesbeføjelse, er domstolskontrollen begrænset til åbenbare fejlskøn med hensyn til spørgsmålet, om lovgiver rimeligvis har kunnet antage dels, at den retlige ramme, som denne lovgiver har fastsat i momsdirektivets artikel 28, kun skal præciseres med henblik på gennemførelsen, uden at ikke-væsentlige bestemmelser skal ændres eller suppleres, dels, at bestemmelserne i denne artikel kræver ensartede betingelser for gennemførelsen⁵².

61. Før vedtagelsen af artikel 9a gav kommissionærernes situation med hensyn til momsen anledning til drøftelser i Momsudvalget, der førte til vedtagelsen af retningslinjerne på det 93. møde den 1. juli 2011⁵³. Udvalget vurderede bl.a. »næsten enstemmigt«, at for at fastlægge leveringsstedet for elektroniske ydelser modtaget af en endelig forbruger, online eller via andre telekommunikationsnet tilhørende en udbyder af elektroniske ydelser via en formidler eller en tredjepart, der medvirker i transaktionen, er det nødvendigt at fastslå, hvem der er leverandør af den elektroniske ydelse. Udvalget var også »næsten enstemmigt« af den opfattelse, at når en elektronisk ydelse leveres til en endelig forbruger, anses formidleren eller den tredjepart, der medvirker i transaktionen, for at have handlet i eget navn, medmindre udbyderen af den elektroniske ydelse selv udtrykkeligt er angivet som leverandør af den elektroniske ydelse i forhold til den endelige forbruger.

62. Efter vedtagelsen af artikel 9a udarbejdede Kommissionen nogle forklarende bemærkninger bl.a. vedrørende denne bestemmelse⁵⁴. Det er udtrykkeligt anført i disse bemærkninger, at de ikke er juridisk bindende. De kan følgelig ikke i sig selv danne grundlag for en vurdering af artikel 9a's gyldighed, så meget desto mere, som de er blevet udarbejdet af Kommissionen og ikke af Rådet. Desuagtet udgør disse bemærkninger et dokument, der efter min opfattelse kan tages i betragtning med henblik på at klarlægge, hvad der var Rådets mål, da det vedtog denne artikel. I disse bemærkninger anføres det således, at »[n]år telekommunikationsydelser og elektroniske ydelser leveres til en endelig forbruger (B2C), skal leverandøren af ydelserne svare moms til skattemyndighederne. Det er derfor vigtigt at fastlægge med sikkerhed, hvem der er leverandør af de leverede ydelser, så meget desto mere, når disse ydelser ikke leveres direkte til den endelige forbruger, men går gennem formidlere«⁵⁵. Kommissionen tilføjede, at »[f]orsyningskæderne er ofte lange og kan være grænseoverskridende. I så fald er det vanskeligt at vide, hvornår ydelserne er endeligt leveret til en endelig forbruger, og hvem der er betalingspligtig for momsen af denne levering. For at sikre en vis retssikkerhed for alle berørte parter og opkrævningen af afgiften var det nødvendigt at definere, hvilket led i kæden der skal anses for leverandør af ydelsen til den endelige forbruger«⁵⁶.

⁵² – Jf. i denne retning dom af 18.3.2014, Kommissionen mod Parlamentet og Rådet (C-427/12, EU:C:2014:170, præmis 40).

⁵³ – Document C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709, findes på: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf, s. 155.

⁵⁴ – Jf. dokumentet med titlen »Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015 (Council Implementing Regulation (EU) No 1042/2013)« (herefter »de forklarende bemærkninger«), offentliggjort den 3.4.2014 (tilgængelig på: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_en_0.pdf).

⁵⁵ – Punkt 3.2 i de forklarende bemærkninger.

⁵⁶ – Punkt 3.3 i de forklarende bemærkninger.

63. Det følger af disse elementer, at artikel 9a har en *teknisk funktion*, nemlig at præcisere situationen for kommissionærer, der driver virksomhed inden for elektronisk handel, idet bestemmelsen fastsætter kriterier for identifikationen af ydelsesleverandøren med henblik på at fastlægge, hvem der er betalingspligtig for momsen, og stedet for de afgiftspligtige transaktioner⁵⁷. Som Kommissionen anførte i de forklarende bemærkninger, har denne præcisering to formål, nemlig at sikre retssikkerheden for de forskellige parter, der medvirker i transaktionskæden, og en korrekt opkrævning af momsen for levering af forskellige ydelser. Uden en sådan præcisering kan der opstå problemer med dobbelt påligning af afgift som nævnt i 62. betragtning til momsdirektivet eller omvendt med manglende påligning af afgift i en kæde, der bl.a. involverer en onlineplatform. Det følger dog af Domstolens praksis, at en korrekt anvendelse af momsdirektivet giver mulighed for at undgå dobbelt afgiftspålæggelse og sikre afgiftsneutraliteten⁵⁸. I mangel af en bestemmelse, der fastlægger en ensartet anvendelse af det omhandlede nuværende momssystem, kan hver enkelt udbyder af ydelser desuden være individuelt betalingspligtig for denne afgift, hvilket indebærer en undersøgelse af hver enkelt af dem i de forskellige medlemsstater, hvilket gør det næsten umuligt at opkræve afgiften. I denne forbindelse skal det tilføjes, at momsen er en af Unionens egne indtægter.

64. Under disse omstændigheder er jeg af den opfattelse, at Rådet rimeligvis har kunnet antage, at det havde beføjelse til at præcisere det lovgivningsmæssige indhold af momsdirektivets artikel 28 vedrørende elektronisk leverede ydelser i henhold til artikel 291, stk. 2, TEUF, og at tildelingen af en gennemførelsesbeføjelse til denne institution kan anses for at være rimelig med henblik på at sikre ensartede betingelser for gennemførelsen af nævnte artikel 28 for så vidt angår de pågældende ydelser. I denne henseende forekommer artikel 9a at være nødvendig eller egnet til gennemførelse af artikel 28.

c) Spørgsmålet om, hvorvidt artikel 9a præciserer momsdirektivets artikel 28 uden hverken at supplere eller ændre denne bestemmelse

65. På dette tidspunkt skal der foretages en detaljeret undersøgelse af ordlyden af artikel 9a med henblik på at fastslå, om denne bestemmelse faktisk præciserer momsdirektivets artikel 28 uden hverken at supplere eller ændre denne bestemmelse. Artikel 9a omfatter tre stykker, hvoraf det første består af tre afsnit, der er genstand for den forelæggende rets betragtninger og Fenix' indlæg til støtte for den pågældende artikels ugyldighed.

66. Artikel 9a, stk. 1, første afsnit (herefter »første afsnit«) bestemmer, at med henblik på anvendelsen af artikel 28 i [momsdirektivet] formodes det, hvis elektronisk leverede ydelser leveres via et telenet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer, at en afgiftspligtig person, som deltager i denne levering, handler i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning, medmindre denne udbyder udtrykkeligt er angivet som leverandør af denne afgiftspligtige person, og dette afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne.

67. Artikel 9a, stk. 1, andet afsnit (herefter »andet afsnit«) fastsætter, at for at udbyderen af elektronisk leverede ydelser kan anses for at være udtrykkeligt angivet som leverandør af disse ydelser af den afgiftspligtige person, skal to kumulative betingelser være opfyldt, nemlig for det

⁵⁷ – Som anført i første betragtning til gennemførelsesforordning nr. 1042/2013 fastsættes det »[i momsdirektivet], at alle teleydelser, radio- og TV-spredningstjenester og elektronisk leverede ydelser, der leveres til en ikkeafgiftspligtig person, fra den 1. januar 2015 skal beskattes i den medlemsstat, hvor kunden er etableret eller har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted, uanset hvor den afgiftspligtige person, der leverer disse ydelser, er etableret. De fleste andre ydelser til en ikkeafgiftspligtig person beskattes fortsat i den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret«.

⁵⁸ – Jf. dom af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 50).

første, at den faktura, som er udstedt eller stillet til rådighed af hver enkelt afgiftspligtig person, der deltager i leveringen af de elektronisk leverede ydelser, skal identificere sådanne ydelser og leverandøren heraf, og for det andet, at den regning eller kvittering, der udstedes til eller stilles til rådighed for kunden, skal identificere de elektronisk leverede ydelser og leverandøren heraf.

68. I henhold til artikel 9a, stk. 1, tredje afsnit (herefter »tredje afsnit«), har en afgiftspligtig person, der i forbindelse med levering af elektronisk leverede ydelser godkender, at kunden afkræves betaling, eller leveringen af ydelserne eller fastsætter de almindelige leveringsbetingelser, i forbindelse med anvendelsen af dette stykke ikke lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser.

69. For så vidt angår første afsnit skal det nævnes, at momsdirektivets artikel 28 vedrører situationen for en afgiftspligtig person, »som handler i eget navn, men for tredjemands regning«, uden at det præciseres, *hvornår* en afgiftspligtig person anses for at handle som en sådan. I henhold til første afsnit *formodes* det bl.a. med hensyn til elektronisk leverede ydelser leveret via en onlineplatform, at en afgiftspligtig person, som deltager i denne levering, handler i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning. Såfremt denne formodning anvendes, følger det af momsdirektivets artikel 28, at den pågældende afgiftspligtige person herefter anses for selv at modtage og levere de pågældende ydelser og derfor er momspligtig i sin egenskab af kommissionær.

70. Som Fenix med rette har anført, er formodningen i første afsnit, der tager sigte på at præcisere, *hvornår* formidleren handler i eget navn, men for tredjemands regning, ikke nævnt i momsdirektivets artikel 28. Selskabet udleder heraf, at der er tale om et supplement eller en ændring af denne artikel, der går videre end blot en gennemførelse. Udtrykket »handler i eget navn« i den nævnte artikel kræver ikke en gennemførelsesretsakt og skal ifølge Domstolens praksis bedømmes på grundlag af aftaleforholdet mellem parterne. Den formodning, der er fastsat i første afsnit, anvendes imidlertid uafhængigt af den kontraktlige og handelsmæssige virkelighed i strid med denne retspraksis. Denne formodning fastsætter desuden, at kommissionærerne anses for at levere og modtage en ydelse, selv om formidlingsforholdet er åbenbart, og kommittentens identitet er kendt, hvilket ændrer tilgangen til kommissionærers afgiftspligt i henhold til momsdirektivets artikel 28.

71. Jeg kan ikke tilslutte mig denne fortolkning.

72. For det første har Fenix nemlig gjort gældende, at EU-lovgiver i momsdirektivets artikel 28 ikke har haft til hensigt at regulere spørgsmålet om, *hvornår* en formidler, der deltager i levering af ydelser, handler i sit eget navn. Begrebet »afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning«, der udgør et selvstændigt EU-retligt begreb, er imidlertid omfattet af denne artikel. Det er inden for denne ramme, at første afsnit præciserer (ikke supplerer) betydningen af dette begreb, idet det fastsætter en formodning. Dette afsnit præciserer og konkretiserer således momsdirektivets artikel 28, der er affattet i generelle vendinger, for så vidt angår den specifikke situation, hvor ydelser leveres elektronisk, med henblik på at sikre gennemførelsen af denne artikel under ensartede betingelser i alle medlemsstaterne.

73. For det andet kan Rådet, som det fremgår af Domstolens faste praksis, vedtage samtlige de foranstaltninger, der er nødvendige eller hensigtsmæssige med henblik på at gennemføre momsdirektivets artikel 28, forudsat at de ikke strider mod denne bestemmelse⁵⁹. Den i første

⁵⁹ – Jf. punkt 33 i dette forslag til afgørelse.

afsnit fastsatte formodning strider imidlertid ikke mod denne artikel. Den fortolkning, som Rådet har anvendt i første afsnit, er med andre ord allerede indeholdt i den pågældende lovgivningsmæssige retsakt, eventuelt blandt andre mulige fortolkninger af denne⁶⁰.

74. For det tredje kan den formodning, der er fastsat i første afsnit, afkræftes. Ifølge dette afsnits ordlyd er formodningen omvendt, når udbyderen udtrykkeligt er angivet som leverandør af den afgiftspligtige person, der deltager i leveringen, og dette afspejles i de kontraktlige aftaler mellem parterne. Dette afsnit tager følgelig hensyn til den kontraktlige og handelsmæssige virkelighed i forholdet mellem de parter, der medvirker i transaktionskæden. Disse kan således aftale, at den afgiftspligtige person, som optræder som formidler ved leveringen, ikke skal anses for leverandøren af ydelserne, og i så fald er vedkommende ikke momspligtig.

75. Som Kommissionen for det fjerde har fremhævet i sit skriftlige indlæg, havde momsdirektivets artikel 28 allerede inden vedtagelsen af artikel 9a til formål at overføre ansvaret for momsen i forbindelse med leveringen af ydelser, hvor der medvirker en formidler, som handler i sit eget navn, men for tredjemands regning. I denne artikel er det nemlig allerede, som følge af den retlige fiktion, der er nævnt i præmis 35 i dommen i sagen Henfling m.fl., fastsat, at en sådan formidler anses for selv at have leveret de pågældende ydelser og som følge heraf er momspligtig. I henhold til første afsnit kan udbyderen af ydelserne og kommissionæren frit beslutte, at udbyderen i henhold til deres kontraktlige aftaler er leverandør af ydelserne. Der er derfor ikke tale om en ændring af tilgangen til afgiftsplikten i henhold til momsdirektivets artikel 28. På baggrund af det ovenstående er jeg af den opfattelse, at første afsnit *præciserer* momsdirektivets artikel 28 uden hverken at ændre eller supplere den.

76. For så vidt angår andet afsnit har Fenix gjort gældende, at denne bestemmelse fastsætter strenge og begrænsede kriterier for at afkræfte den i første afsnit fastsatte formodning, som ikke findes i momsdirektivets artikel 28, med yderligere to obligatoriske og kumulative kriterier. I denne forbindelse skal det nævnes, at dette afsnit er placeret i direkte tilknytning til første afsnit og inden for samme logik som dette, for så vidt som der heri mere detaljeret angives de betingelser, hvorunder udbyderen af tjenester med hensyn til elektronisk leverede ydelser udtrykkeligt er angivet som leverandør af disse ydelser af kommissionæren. Disse betingelser vedrører de oplysninger, der skal findes på fakturaen, som er det dokument, der i princippet udstedes af et momsregistreret selskab, der foretager levering af ydelser. Der er således tale om et bevisspørgsmål vedrørende afkræftelsen af formodningen, hvorefter den deltagende formidler handler i sit eget navn, men for udbyderen af ydelsernes regning, som det tilkommer de nationale domstole at bedømme. Eftersom første afsnit efter min opfattelse er gyldigt, for så vidt som det vedrører Rådets gennemførelsesbeføjelse, forekommer andet afsnit, der indgår i den samme ramme, ligeledes at være gyldigt.

77. For så vidt angår tredje afsnit fastsættes det heri, at den afgiftspligtige person, der godkender, at kunden afkræves betaling, eller leveringen af ydelserne eller fastsætter de almindelige leveringsbetingelser, i forbindelse med anvendelsen af dette stykke ikke har lov til udtrykkeligt at angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Det følger af dette afsnit, at formodningen ikke kan afkræftes, når disse betingelser er opfyldt, og dermed bliver bindende.

78. Fenix har gjort gældende, at disse betingelser ikke er fastsat i momsdirektivets artikel 28. Det følger af tredje afsnit, at det er yderst vanskeligt for en onlineplatform at undgå anvendelsen af denne artikel til fordel for den situation, hvor den kontraktlige, handelsmæssige og økonomiske

⁶⁰ – Jf. punkt 45 i dette forslag til afgørelse.

virkelighed har forrang. I lighed med den forelæggende ret har Fenix dels henvist til arbejdsdokument nr. 885⁶¹, hvori det anføres, at den ønskede virkning af artikel 9a er, at bestemmelsen anvendes i videst muligt omfang, og dels til det studie⁶², der støttede det forslag, som Kommissionen fremsatte den 1. december 2016⁶³, hvoraf det fremgår, at denne artikel ikke har til formål at gennemføre momsdirektivets artikel 28, men at overføre momspligten til formidleren. Der er således tale om en ændring af rammen for artikel 28, der går videre end den gennemførelsesbeføjelse, der er tillagt Rådet.

79. De forklarende bemærkninger anvender desuden en fortolkning af artikel 9a, der gør det umuligt for en onlineplatform at afkræfte formodningen. For så vidt angår fastsættelse af de almindelige leveringsbetingelser som omhandlet i tredje afsnit, anføres det nemlig i disse forklarende bemærkninger, at det f.eks. drejer sig om almindelige betingelser, der er fastsat af analoge markedspladser og platforme, som opfordrer brugerne til at acceptere de almindelige betingelser for brug af webstedet eller platformen. Ifølge Fenix er betingelserne for brug af en onlineplatform imidlertid ikke almindelige leveringsbetingelser som omhandlet i tredje afsnit. Såfremt dette var tilfældet, ville alle onlineplatforme henhøre under momsdirektivets artikel 28, uanset kontraktvilkårene vedrørende formidlingsforholdet og den økonomiske og handelsmæssige virkelighed, medmindre de ikke har nogen betingelser for brug på deres websted, hvilket ville være uklogt ud fra et handelsmæssigt synspunkt. Fenix har tilføjet, at for så vidt angår godkendelsen af, at kunden afkræves betaling, eller levering af ydelsen, anføres det i de forklarende bemærkninger, at der kun tages sigte på situationer, hvor den afgiftspligtige person navnlig kan »udøve indflydelse på« betingelserne for leveringen. Denne vide fortolkning ændrer i endnu højere grad anvendelsen af momsdirektivets artikel 28.

80. Som anført af intervenienterne under retsmødet er tredje afsnit centralt i den foreliggende sag, og en række forfattere har rejst tvivl om gyldigheden af den bindende formodning, der er fastsat i dette afsnit, henset til momsdirektivets artikel 28⁶⁴. Jeg finder, at de argumenter, som Fenix har fremført til støtte for tredje afsnits ugyldighed, kan inddeles i fire kategorier.

81. Den første kategori af argumenter vedrører formålet med tredje afsnit, som er at overføre momspligten til formidleren, til forskel fra momsdirektivets artikel 28. Som det blev fremhævet i punkt 75 i dette forslag til afgørelse, var formålet med momsdirektivets artikel 28, og før denne bestemmelse med sjette direktivs artikel 6, stk. 4, imidlertid at overføre ansvaret for momsen til kommissionæren. Artikel 9a og tredje afsnit heri går i samme retning, idet de *præciserer* betingelserne for denne overførsel i forbindelse med elektronisk leverede ydelser.

82. Den anden kategori af argumenter henviser til den analyse af artikel 9a, som Kommissionen har foretaget i de forklarende bemærkninger. Som jeg har fremhævet i punkt 62 i dette forslag til afgørelse, er disse forklarende bemærkninger imidlertid ikke retligt bindende og kan ikke i sig selv danne grundlag for en vurdering af denne artikels gyldighed. Det er derfor alene på grundlag af denne artikels ordlyd, at det skal undersøges, om Rådet har overskredet sin gennemførelsesbeføjelse. Under alle omstændigheder forekommer Fenix' argument, hvorefter det ville være »forretningsmæssigt uforsigtigt« for onlineplatforme ikke at fastsætte de almindelige betingelser for brug på deres hjemmeside, at være uden relevans i den foreliggende

⁶¹ – Jf. fodnote 8 i dette forslag til afgørelse.

⁶² – Jf. fodnote 9 i dette forslag til afgørelse.

⁶³ – Jf. fodnote 10 i dette forslag til afgørelse.

⁶⁴ – Jf. navnlig M. Weidmann, »The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-services: Practical Consequences, the German Example«, *EC tax review*, 2015, bind 24, nr. 2, s. 105-118, navnlig s. 113; O. Henkow, »Acting in One's Own Name on Someone Else's Behalf: A Changing Concept?«, i K.K. Egholm Elgaard, D. Ramsdahl Jensen, og H. Stensgaard, *Momsloven 50 år – festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov*, 2017, Ex Tuto Publishing A/S, København, s. 241-254.

sag. Der er nemlig tale om et valg, der bliver truffet af de pågældende platforme, der måske er forretningsmæssigt uomgængelige, men som medfører skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser, også selv om disse er uønskede af disse platforme.

83. Den tredje kategori af argumenter henviser til Domstolens praksis, hvorefter hensynet til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem⁶⁵. I præmis 42 i dommen i sagen Henfling m.fl. bemærkede Domstolen således, for så vidt angik den i sagen omtvistede virksomhed, som udøvedes af spilforhandlerne, at selv om den i sjette direktivs artikel 6, stk. 4, indeholdte betingelse om, at den afgiftspligtige person skal handle i eget navn, men for tredjemands regning, skal fortolkes på grundlag af de omhandlede kontraktforhold, fordrede hensynet til, at det fælles momssystem, der er indført ved direktivet, fungerer efter hensigten, at den forelæggende ret foretog en konkret efterprøvelse af, om spilforhandlerne – henset til samtlige foreliggende omstændigheder i sagen – faktisk havde handlet i eget navn ved modtagelsen af væddemålene. Domstolen anførte dernæst i samme doms præmis 43 de elementer, der skulle tages i betragtning med henblik på at fastslå, om spilforhandlerne havde handlet i eget navn.

84. Det skal imidlertid fremhæves, at den i hovedsagen omhandlede situation er væsentligt forskellig fra den sag, der gav anledning til dommen i sagen Henfling m.fl. Inden for rammerne af anvendelsen af momsdirektivets artikel 28 har artikel 9a nemlig bidraget med nogle præciseringer vedrørende kommissionærers situation, som ikke fandtes, da denne dom blev afsagt, idet det er angivet, i hvilket omfang den afgiftspligtige person, der deltager i leveringen af elektroniske ydelser, formodes at handle i sit eget navn, men for tredjemands regning⁶⁶.

85. I henhold til første afsnit *formodes* det desuden, at *en afgiftspligtig person, som deltager i leveringen af ydelser, handler i eget navn, men for udbyderen af disse ydelsers regning*. I denne henseende omfatter tredje afsnit tre betingelser, hvorunder formodningen bliver bindende, nærmere bestemt når den afgiftspligtige person godkender, at kunden afkræves betaling, eller leveringen af ydelserne eller fastsætter de almindelige leveringsbetingelser. Når blot en af disse betingelser er opfyldt, kan den afgiftspligtige person ikke udtrykkeligt angive en anden person som leverandør af de pågældende ydelser. Selv om momsdirektivets artikel 28 ikke fastsætter de betingelser, hvorunder en afgiftspligtig person skal anses for at »optræde som formidler« i forbindelse med en ydelse, fremgår det, at formidleren i de tre situationer, der er nævnt i tredje afsnit, faktisk *optræder som formidler*⁶⁷ i leveringen, hvorfor det bindende formodes, at formidleren handler i sit eget navn, men for udbyderen af ydelsens regning⁶⁸.

86. Når en onlineplatform »fastsætter de almindelige leveringsbetingelser« for ydelser, beslutter den navnlig ensidigt de betingelser, der gælder for den endelige forbruger, før leveringen af ydelser gennemføres⁶⁹. I en sådan situation forekommer det mig åbenbart, at den pågældende platform

⁶⁵ – Jf. navnlig dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 48 og den deri nævnte retspraksis).

⁶⁶ – I sit skriftlige indlæg anførte Kommissionen, at dommen i sagen Henfling m.fl. viste, at der var behov for at vedtage en ensartet bestemmelse for at afklare de omstændigheder, hvorunder formidleren handler i sit eget navn, hvilket førte til vedtagelsen af artikel 9a.

⁶⁷ – Ifølge definitionen i ordbogen *Le Petit Robert*, 2011, kan »s'entremettre« defineres som det at tjene som mellemed mellem to eller flere personer med henblik på at bringe dem tættere sammen, med henblik på at muliggøre indgåelse af aftaler, der interesserer dem.

⁶⁸ – Ifølge O. Henkow (s. 251 i hans artikel, jf. fodnote 64 i dette forslag til afgørelse), synes den omstændighed, at den afgiftspligtige person godkender, at kunden afkræves betaling, uden at gøre mere, at gå videre end det, som Domstolen fastslog i præmis 43 i dommen i sagen Henfling m.fl. For det første anføres der i den pågældende dom imidlertid de elementer, der »bl.a.« skal tages i betragtning, hvilket indebærer, at de ikke er af eksklusiv karakter. Endvidere fandtes der, da denne dom blev afsagt, ikke nogen gennemførelsesforordning, der havde til formål at præcisere anvendelsen af momsdirektivets artikel 28. Endelig skal EU-lovgiver indrømme en skønsmargen med henblik på at præcisere indholdet af denne artikel.

⁶⁹ – I modsætning til hvad Fenix har gjort gældende, er jeg navnlig af den opfattelse, at de almindelige leveringsbetingelser som omhandlet i tredje afsnit omfatter almindelige betingelser for brug af en onlineplatform som dem, dette selskab har fastsat.

som følge af dens valg deltager i leveringen af ydelserne og skal anses for at være leverandøren af ydelserne, med de deraf følgende konsekvenser med hensyn til moms. Forskellen er klar med den situation, der er omhandlet i artikel 9a, stk. 3, hvorefter denne artikel ikke finder anvendelse på afgiftspligtige personer, der *alene behandler* betalinger i forbindelse med elektronisk leverede ydelser eller telefonydelser via internettet, og *som ikke deltager i leveringen af de pågældende ydelser*. I et sådant tilfælde optræder den afgiftspligtige person nemlig ikke som formidler i forbindelse med ydelserne. Med andre ord tager tredje afsnit efter min opfattelse snarere den økonomiske og handelsmæssige virkelighed i betragtning end blot de kontraktlige forhold⁷⁰. Henset til Domstolens praksis vedrørende momsdirektivets artikel 28 og dennes praksis angående samme direktivs artikel 14, stk. 2, litra c), der ligeledes er baseret på den økonomiske virkelighed⁷¹, har Rådet derfor ikke overskredet sin gennemførelsesbeføjelse ved at vedtage tredje afsnit.

87. I samme retning har Momsudvalget i sine retningslinjer⁷² »enstemmigt« vedtaget, at en udbyder, der medvirker i kæden, ikke har ret til, i strid med de faktiske omstændigheder og de gældende retlige bestemmelser, at beslutte, at denne ikke deltager i leveringen og derfor ikke henhører under artikel 9a's anvendelsesområde. Her fastsætter tredje afsnit en bindende formodning på grundlag af de faktiske omstændigheder vedrørende formidlerens reelle situation i transaktionskæden med henblik på at tage højde for den økonomiske virkelighed. Når en afgiftspligtig person således deltager i leveringen af ydelser, kan de kontraktvilkår, hvorefter den pågældende ikke er leverandør af ydelserne, ikke anvendes.

88. Den fjerde kategori af argumenter, som Fenix også har fremført i forbindelse med første afsnit, vedrører den omstændighed, at formidleren på grund af den formodning, der er fastsat i tredje afsnit, anses for at handle i eget navn, men for tredjemands regning, selv om formidlingsforholdet er åbenbart, og kommittentens identitet er kendt. Fenix har gjort gældende, at formidleren i en sådan situation ikke bør behandles, som om denne leverer eller modtager ydelser.

89. I denne henseende skal det nævnes, at eftersom det ifølge Domstolens praksis er præciseret i momsdirektivets artikel 28, at den afgiftspligtige person skal handle »for tredjemands regning«, skal der foreligge en aftale mellem kommissionæren og kommittenten om tildeling af den omhandlede fuldmagt på grundlag af hvilken kommissionæren på vegne af kommittenten indgår i leveringen af tjenesteydelsen⁷³. Som Kommissionen har fremhævet, er forsyningskæderne ofte lange og kan være grænseoverskridende⁷⁴. Under disse omstændigheder skal det fastslås, at kommissionæren i forbindelse med en transaktionskæde vedrørende levering af ydelser inden for elektronisk handel i princippet er en uigennemsigtig formidler. Den omstændighed, at formidlingsforholdet i en specifik situation er åbenbart og at kommittentens identitet er kendt, sådan som Fenix har hævdet, det er tilfældet for dette selskabs vedkommende i hovedsagen, forekommer mig ikke tilstrækkelig til at fastslå, at tredje afsnit i sig selv er ugyldigt.

⁷⁰ – Jf. i denne retning også dom af 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 42-46).

⁷¹ – Jf. bl.a. dom af 3.9.2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536).

⁷² – De retningslinjer, der fulgte af Momsudvalgets 106. møde den 14.3.2016, document A - taxud.c.1(2016)3604550 – 904, p. 217 (tilgængelige på følgende webadresse:
https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_en.pdf).

⁷³ – Jf. dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 51-52).

⁷⁴ – Jf. punkt 62 i dette forslag til afgørelse.

d) *Supplerende bemærkninger*

90. Ifølge den forelæggende ret er artikel 9a langt mere vidtrækkende end Kommissionens forslag⁷⁵, idet dette forslag for så vidt angår artikel 9a gik ud på, at når en tjenesteudbyders radio- og TV-spredningstjenester eller elektroniske tjenesteydelser leveres via telenettet, en grænseflade eller en portal som f.eks. en markedsplads for applikationer, der tilhører en formidler eller tredjemand, som medvirker ved leveringen, anses formidleren eller tredjemanden i forbindelse med anvendelsen af momsdirektivets artikel 28 for at handle i eget navn, men på tjenesteudbyderens vegne, »medmindre tjenesteudbyderen udtrykkeligt er angivet som leverandør i forhold til den endelige forbruger«. Det fremgår af dette forslag, at formodningen skulle gælde, »medmindre andet er anført«, til forskel fra den endelige udformning af artikel 9a.

91. Den forelæggende ret har lagt til grund, at det nævnte forslag udgør en gennemførelsesretsakt som omhandlet i artikel 291, stk. 2, TEUF vedrørende artikel 28. Jeg vil dog for det første påpege, at dette forslag, i lighed med artikel 9a selv, opstillede den *formodning*, at formidleren i forbindelse med de omhandlede ydelser handler i sit eget navn, men på tjenesteudbyderens vegne. Artikel 9a ligger derfor på linje med det af Kommissionen fremsatte forslag. For det andet afkræftes denne formodning ifølge forslaget, når tjenesteudbyderen udtrykkeligt er angivet som leverandør. Artikel 9a hviler dog på den samme logik og opstiller de betingelser, hvorunder den nævnte formodning kan afkræftes. Efter min opfattelse er der således ingen grundlæggende forskel på tilgangen mellem forslagets tekst og den endelige udformning af artikel 9a.

92. Den forelæggende ret har ligeledes henvist til det direktivforslag, som Kommissionen fremsatte den 1. december 2016⁷⁶, med henblik på en ændring af momsdirektivets artikel 28, til støtte for argumentet om, at gyldigheden af artikel 9a er tvivlsom. I denne forbindelse skal det fastslås, at Kommissionen foreslog at ændre den nævnte artikel 28 som følger: »Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemand's regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, *herunder i de tilfælde, hvor et telekommunikationsnet, en grænseflade eller en portal anvendes i dette øjemed*, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse«⁷⁷. Som Rådet har fremhævet i sit skriftlige indlæg, blev dette forslag anset for overflødig, eftersom denne artikel 28 er en almenlydig bestemmelse, der gælder for alle typer af ydelser, herunder elektroniske ydelser. Under alle omstændigheder kan jeg ikke se, hvorledes det nævnte forslag kan anses for at pege i retning af, at artikel 9a er ugyldig.

93. Jeg konkluderer heraf, at denne artikel er af teknisk karakter, og at dens vedtagelse ikke kræver et politisk valg, som det hører under EU-lovgivers egen kompetence at træffe. Den nævnte artikel præciserer anvendelsen af momsdirektivets artikel 28 inden for elektronisk handel uden at supplere eller ændre bestemmelsen, end ikke de ikke-væsentlige elementer heri.

94. Subsidiært har Det Forenede Kongeriges regering gjort gældende, at såfremt Domstolen måtte finde, at artikel 9a, stk. 1, er ugyldig, bør virkningerne af den dom, der skal afsiges, begrænses tidsmæssigt. I denne henseende vil jeg gerne anføre følgende.

95. Det fremgår af fast retspraksis, at når tvingende retssikkerhedsmæssige hensyn begrundet det, har Domstolen i medfør af artikel 264, stk. 2, TEUF, der finder analog anvendelse, også i forbindelse med en præjudiciel forelæggelse i medfør af artikel 267 TEUF vedrørende gyldigheden af EU-retsakter et skøn med hensyn til i hver enkelt, konkret sag at afgøre, hvilke af

⁷⁵ – Jf. punkt 20 i dette forslag til afgørelse.

⁷⁶ – Jf. fodnote 10 i dette forslag til afgørelse.

⁷⁷ – Min fremhævelse.

den berørte retsakts virkninger der skal betragtes som bestående⁷⁸. Domstolen har således gjort brug af muligheden for en tidsmæssig begrænsning af virkningerne af konstateringen af en EU-retlig bestemmelses ugyldighed, når tvingende retssikkerhedsmæssige hensyn vedrørende samtlige de interesser af såvel offentlig som privat karakter, der gør sig gældende i de pågældende sager, er til hinder for at anfægte opkrævningen eller betalingen af pengebeløb, der er gennemført i henhold til denne bestemmelse under perioder forud for afsigelsen af dommen⁷⁹.

96. I den foreliggende sag har Det Forenede Kongerige gjort gældende, at tvingende retssikkerhedsmæssige hensyn begrundes, at alle retsvirkninger af artikel 9a, der har været gældende i EU siden den 1. januar 2015, opretholdes, indtil dommen afsiges. Erklæringen om denne artikels ugyldighed risikerer nemlig at få alvorlige økonomiske følger, navnlig på grund af det store antal onlinetransaktioner mellem virksomhederne og de endelige forbrugere, og da moms blev angivet, betalt og opkrævet i god tro på grundlag af den pågældende artikel, som blev anset for at være lovligt i kraft. Det Forenede Kongeriges regering har skønnet, at de overskydende angivne eller betalte afgifter i årene 2015 til 2020, der er i fare for at skulle tilbagebetales, kan beløbe sig til 2,7 mia. GBP (ca. 3,215 mia. EUR) i Det Forenede Kongerige. Den nævnte regering har i øvrigt anført, at en tidsbegrænsning af virkningerne af den dom, der skal afsiges, vil være begrundet som følge af ugyldigheden, dvs. den fejl, der er begået med hensyn til retsgrundlaget for den anfægtede retsakt. Denne begrænsning bør gælde for alle personer og alle formål, uden at der gøres undtagelser til fordel for Fenix eller enhver anden person, der har anlagt sag med påstand om artikel 9a's ugyldighed, før Domstolens dom afsiges.

97. Henset til de argumenter, som Det Forenede Kongeriges regering har fremført, og i betragtning af de alvorlige følger for det store antal retsforhold, der kan blive tale om, såfremt Domstolen måtte finde, at artikel 9a er ugyldig, bør virkningerne af den dom, der skal afsiges, begrænses tidsmæssigt. Det tilkommer i øvrigt Domstolen, såfremt den anvender muligheden for at begrænse retsvirkningerne i fortiden af en præjudiciel ugyldighedserklæring vedrørende en EU-retsakt, at fastslå, om den i dommen fastsatte tidsmæssige begrænsning af ugyldighedens retsvirkninger kan fraviges til fordel for den part, som har anlagt sagen for den nationale ret til prøvelse af EU-retsaktens nationale gennemførelsesforanstaltninger, eller om en ugyldighedserklæring vedrørende en EU-retsakt, som kun har retsvirkninger for fremtiden, derimod selv i forhold til denne part kan anses for et passende middel⁸⁰. I den foreliggende sag, hvor Fenix har påberåbt sig artikel 9a's ugyldighed ved den forelæggende ret, finder jeg, at der for så vidt angår dette selskab ikke er grund til at begrænse virkningerne af den dom, der skal afsiges, tidsmæssigt⁸¹.

98. På baggrund af alt det i dette forslag til afgørelse anførte er jeg af den opfattelse, at Rådet, henset til momsdirektivets artikel 28, ikke overskred den gennemførelsesbeføjelse, der er tillagt det ved artikel 291, stk. 2, TEUF og momsdirektivets artikel 397, da det vedtog artikel 9a, og at denne artikel derfor er gyldig.

⁷⁸ – Dom af 9.2.2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

⁷⁹ – Dom af 9.2.2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

⁸⁰ – Jf. dom af 28.4.2016, Borealis Polyolefine m.fl. (C-191/14, C-192/14, C-295/14, C-389/14 og C-391/14 – C-393/14, EU:C:2016:311, præmis 108 samt den deri nævnte retspraksis).

⁸¹ – Jf. i denne retning dom af 26.4.1994, Roquette Frères (C-228/92, EU:C:1994:168, præmis 28).

V. Forslag til afgørelse

99. Jeg foreslår på baggrund af det ovenfor anførte, at Domstolen besvarer det præjudicielle spørgsmål, som First-tier Tribunal (Tax Chamber) (ret i første instans (afdelingen for sager om skatter og afgifter), Det Forenede Kongerige) har forelagt, således:

»Undersøgelsen af det præjudicielle spørgsmål har intet har frembragt, der kan rejse tvivl om gyldigheden af artikel 9a i Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011, om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, som indføjet ved Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 1042/2013 af 7. oktober 2013 om ændring af gennemførelsesforordning nr. 282/2011.«