



Rättsfallssamlingen

Mål C-695/20

**Fenix International Ltd
mot**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(begäran om förhandsavgörande från First-tier Tribunal (Tax Chamber))

Domstolens dom (stora avdelningen) av den 28 februari 2023

”Begäran om förhandsavgörande – Europeiska unionens råds genomförandebefogenheter – Artikel 291.2 FEUF – Gemensamt system för mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 28 och 397 – Beskattningsbar person som agerar i sitt namn men för en annans räkning – Leverantör av elektroniska tjänster – Genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 – Artikel 9a – Presumption – Giltighet”

1. *Institutionernas rättsakter – Grundbestämmelser och genomförandebestämmelser – Genomförandebestämmelserna får varken ändra eller komplettera de väsentliga delarna av de grundläggande bestämmelserna – Kvalifikation av väsentliga delar – Beaktande av kännetecken och särskilda egenskaper som utmärker det berörda området – Bestämmelser som utgör väsentliga delar av grundbestämmelserna – Antagande som kräver att det görs sådana politiska val som omfattas av unionslagstiftarens eget ansvar – Antagande genom genomförandeakter eller delegerade akter – Otillåtet (Artikel 291.2 FEUF)*

(se punkt 41)

2. *Europeiska unionens institutioner – Utövande av befogenheter – Rådet har tilldelats genomförandebefogenheter – Gränser – Bedömning utifrån de allmänna målen med den aktuella lagstiftningsakten och utifrån behovet eller lämpligheten av bestämmelserna i den antagna genomförandeakten (Artikel 291.2 FEUF)*

(se punkterna 44–50)

3. *Harmonisering av skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Beskattningsbara transaktioner – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Beskattningsbar person som agerar i sitt namn men för en annans räkning – Begrepp som omfattar samtliga kategorier av tjänster – Presumption som pekar ut denna beskattningsbara person som tillhandahållare av dessa tjänster*

(Rådets förordning nr 282/2011, i dess lydelse enligt förordning nr 1042/2013, artikel 9a.1; rådets direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2017/2455, artikel 28)

(se punkterna 54 och 55)

4. *Harmonisering av skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Beskattningsbara transaktioner – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Beskattningsbar person som agerar i sitt namn men för en annans räkning – Fastställande av tillhandahållaren och mottagaren vid en transaktion – Omständigheter som ska beaktas – Räckvidd – Avtalsvillkor som återspeglar de ekonomiska och affärsmässiga förhållandena – Omfattas*
(Rådets förordning nr 282/2011, i dess lydelse enligt förordning nr 1042/2013, artikel 9a.1; rådets direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2017/2455, artikel 28)

(se punkterna 71–73)

5. *Harmonisering av skattelagstiftning – Gemensamt system för mervärdesskatt – Beskattningsbara transaktioner – Tillhandahållande av tjänster mot ersättning – Artikel 9a.1 i genomförandeförordning nr 282/2011 – Giltighet – Rådets genomförandebefogenhet – Åsidosättande – Föreligger inte*
(Artikel 291.1 FEUF; rådets förordning nr 282/2011, i dess lydelse enligt förordning nr 1042/2013, artikel 9a.1, rådets direktiv 2006/112, i dess lydelse enligt direktiv 2017/2455, artiklarna 28 och 397)

(se punkterna 74, 78, 81–89 och 91 samt domslutet)

Resumé

Fenix International Ltd (nedan kallat Fenix), ett bolag som är registrerat för mervärdesskatt i Förenade kungariket, driver på Internet en plattform för sociala nätverk som är känd under namnet OnlyFans. Plattformen riktar sig till "användare" från hela världen, som delas in i "innehållsskapare" och "fans". Alla innehållsskapare har en profil där de laddar upp och offentliggör innehåll, såsom fotografier, videor och meddelanden, som fansen kan få tillgång till genom engångsbetalningar eller genom att betala för en månadsprenumeration. Fenix fastställer ett minimibelopp för såväl prenumerationer som för "dricks" samt de allmänna villkoren för användning av plattformen. Förutom plattformen tillhandahåller Fenix den mekanism som gör det möjligt att genomföra finansiella transaktioner. Fenix ansvarar för att samla in och fördela betalningarna från fansen, med hjälp av en betaltjänstleverantör. Fenix tar ut 20 procent på varje belopp som betalas till en innehållsskapare och tar på det sålunda uttagna beloppet ut mervärdesskatt med en skattesats på 20 procent, som anges på de fakturor som Fenix utfärdar. Alla betalningar anges på varje berörd fans bankkontoutdrag som en betalning som har gjorts till Fenix.

Genom beskattningsbeslut avseende den mervärdesskatt som skulle betalas in för månaderna juli 2017–januari 2020 och för april 2020, begärde skattemyndigheten – som ansåg att Fenix skulle anses agera i eget namn¹ – att Fenix skulle betala mervärdesskatt på hela det belopp som mottagits från ett fan och inte endast på de 20 procent av detta belopp som Fenix tagit ut i form av en ersättning.

Fenix överklagade till den hänskjutande domstolen² och bestred giltigheten av den rättsliga grunden för beskattningsbesluten,³ samt de belopp som anges i respektive beslut. Till stöd för sitt överklagande gjorde Fenix gällande att Europeiska unionens råd genom att anta den angripna bestämmelsen har överskridit gränserna för de genomförandebefogenheter som det tilldelats enligt mervärdesskattedirektivet.⁴ Enligt Fenix går den angripna bestämmelsen nämligen utöver artikel 28 i mervärdesskattedirektivet,⁵ som den ska utgöra en tillämpningsåtgärd för, i och med att det i bestämmelsen föreskrivs att det ombud som deltar i ett tillhandahållande av elektroniska tjänster ska anses ha tagit emot och tillhandahållit dessa tjänster, trots att identiteten på leverantören är känd. Enligt Fenix mening ändrar den i grunden ombudets ansvar på mervärdesskatteområdet genom att skattebördan överförs på de plattformar som drivs på internet, eftersom det i praktiken är omöjligt att motbevisa den fastställda presumtionen.

På fråga av den hänskjutande domstolen angående giltigheten av den angripna bestämmelsen,⁶ på grund av att rådet påstods ha överskridit sina genomförandebefogenheter enligt EUF-fördraget och mervärdesskattedirektivet, konstaterar EU-domstolen (stora avdelningen) i sin dom att det vid prövningen av denna bestämmelse inte har framkommit någon omständighet som kan påverka giltigheten av denna bestämmelse.

Domstolens bedömning

Domstolen påpekar inledningsvis att det visserligen ankommer på medlemsstaterna att genomföra unionens rättsligt bindande akter,⁷ men att genomförandebefogenheter, i särskilda vederbörligen motiverade fall, och i de fall som särskilt anges i EU-fördraget, enligt artikel 291.2 FEUF kan tilldelas Europeiska unionens råd. När det gäller mervärdesskattedirektivet har rådet befogenhet att, enhälligt på kommissionens förslag, besluta om nödvändiga åtgärder för dess tillämpning. Rådets befogenhet kan förklaras och motiveras av behovet av att åtgärderna för att

¹ Enligt artikel 9a.1 första stycket i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 77, 2011, s. 1), i dess lydelse enligt rådets genomförandeförordning (EU) nr 1042/2013 av den 7 oktober 2013 (EUT L 284, 2013, s. 1), ska en beskattningsbar person som deltar i tillhandahållande av elektroniska tjänster som tillhandahålls via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer, "antas agera i eget namn men för leverantören av dessa tjänsters räkning, om inte den leverantören av den beskattningsbara personen uttryckligen anges som tillhandahållare och det kommer till uttryck i avtalsvillkoren mellan parterna". I det andra stycket av denna bestämmelse anges att två villkor ska vara uppfyllda "[f]ör att leverantören av elektroniska tjänster ska kunna anses ha uttryckligen angetts som tillhandahållare av dessa tjänster av den beskattningsbara personen". Slutligen anges i det tredje stycket av nämnda bestämmelse att "en beskattningsbar person som vad beträffar tillhandahållande av elektroniska tjänster godkänner debitering av köparen eller godkänner leverans av tjänsterna eller fastställer de allmänna villkoren för tillhandahållandet inte [ska] kunna uttryckligen ange en annan person som tillhandahållare av dessa tjänster".

² First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förstainstansdomstolen (skatteavdelningen), Förenade kungariket).

³ Det vill säga artikel 9a.1 i genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 (nedan kallad den angripna bestämmelsen).

⁴ Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). I artikel 397 i direktivet föreskrivs att "[r]ådet ... enhälligt på kommissionens förslag [ska] besluta om nödvändiga åtgärder för tillämpningen av detta direktiv."

⁵ Artikel 28 i mervärdesskattedirektivet föreskriver att om en beskattningsbar person i eget namn men för någon annans räkning deltar i ett tillhandahållande av tjänster, ska vederbörande anses själv ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna i fråga.

⁶ EU-domstolen är behörig att meddela förhandsavgörande på begäran av domstolar i Förenade kungariket som framställts före utgången av den övergångsperiod som fastställs i avtalet om Förenade konungariket Storbritannien och Nordirlands utträde ur Europeiska unionen och Europeiska atomenergigemenskapen (EUT L 29, 2020, s. 7), det vill säga den 31 december 2020.

⁷ Artikel 291.1 FEUF.

genomföra detta direktiv är enhetliga och av att rådet borde förbehållas befogenheten att anta sådana tillämpningsföreskrifter på grund av de, ibland inte försumbara, konsekvenser som dessa åtgärder kan ha för medlemsstaternas budget. Bland de åtgärder som rådet har antagit med stöd av nämnda befogenhet finns den angripna bestämmelsen, som syftar till att säkerställa en enhetlig tillämpning av artikel 28 i nämnda direktiv.

Härefter, vad gäller gränserna för de genomförandebefogenheter som avses i artikel 291.2 FEUF, erinrar domstolen om att de bestämmelser som utgör väsentliga delar av grundbestämmelserna inte kan antas vare sig i genomförandakter eller i delegerade akter, utan dessa ska antas med iakttagande av det tillämpliga lagstiftningsförfarandet, det vill säga, vad gäller mervärdesskattedirektivet, det särskilda förfarande som införts genom artikel 113 FEUF.⁸

Domstolen preciserar vidare att de överväganden avseende gränserna för kommissionens genomförandebefogenheter som följer av dess rättspraxis även gäller när rådet, med tillämpning av artikel 291.2 FEUF, har tilldelats sådana befogenheter. I denna bestämmelse görs det nämligen, i och med att den hänvisar såväl till kommissionen som till rådet, inte någon åtskillnad vad gäller arten av och räckvidden för genomförandebefogenheterna beroende på vilken institution som tilldelats dem. Dessutom följer det av systematiken i artiklarna 290 och 291 FEUF att rådets utövande av genomförandebefogenheter inte kan regleras av andra villkor än de som gäller för kommissionen när den utövar sin genomförandebefogenhet.

Rådets genomförandebefogenheter innefattar således en befogenhet att vidta sådana åtgärder som är nödvändiga eller lämpliga för att på ett enhetligt sätt genomföra bestämmelserna i den lagstiftningsakt som ligger till grund för åtgärderna och som endast preciserar lagstiftningsaktens innehåll, med iakttagande av de allmänna grundläggande mål som eftersträvas med akten, utan att ändra eller komplettera den, i väsentliga eller icke väsentliga delar. En genomförandeåtgärd ska i synnerhet anses vara begränsad till att precisera bestämmelserna i den berörda lagstiftningsakten när den, allmänt eller i vissa särskilda fall, endast syftar till att klargöra dessa bestämmelsers räckvidd eller till att fastställa närmare föreskrifter för hur de ska tillämpas, under förutsättning att åtgärden inte på något sätt står i strid med målen med nämnda bestämmelser och inte på något sätt ändrar rättsaktens normativa innehåll eller dess tillämpningsområde.

För att avgöra huruvida rådet, genom att anta den angripna rättsakten, har iakttagit gränserna för de genomförandebefogenheter som det har tilldelats prövar domstolen huruvida denna bestämmelse begränsar sig till att precisera innehållet i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, som den genomför. Detta innebär en prövning av om nämnda bestämmelse iakttar de allmänna grundläggande målen med nämnda direktiv, om den är nödvändig eller lämplig för att underlätta ett enhetligt genomförande av artikel 28, och att den inte kompletterar eller ändrar nämnda bestämmelse på något sätt.

Domstolen konstaterar i detta hänseende först att den angripna bestämmelsen iakttar de allmänna grundläggande målen med mervärdesskattedirektivet och artikel 28 i nämnda direktiv. Målet med den angripna bestämmelsen är nämligen att säkerställa en enhetlig tillämpning av det nuvarande mervärdesskattesystemet, bland annat vad gäller beskattningen av elektroniska tjänster som tillhandahålls en icke beskattningsbar person,⁹ och av presumtionen i artikel 28 i

⁸ I artikel 113 FEUF föreskrivs att "[r]ådet ... enhälligt i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén [ska] anta bestämmelser om harmonisering av lagstiftningen om omsättningsskatter, punktskatter och andra indirekta skatter eller avgifter, i den mån en sådan harmonisering är nödvändig för att säkerställa att den inre marknaden upprätts och fungerar och för att undvika snedvridning av konkurrensen."

⁹ Vilka från och med den 1 januari 2015 ska beskattas i den medlemsstat där köparen är etablerad eller är bosatt eller stadigvarande vistas, oavsett var den beskattningsbara person som tillhandahåller dessa tjänster är etablerad.

mervärdesskattedirektivet, enligt vilken den beskattningsbara person som i samband med ett tillhandahållande av tjänster agerar som mellanhand i eget namn, men för någon annans räkning, ska presumeras vara den som tillhandahåller dessa tjänster.

Domstolen slår här efter fast att den angripna bestämmelsen är lämplig, eller till och med nödvändig, för ett enhetligt genomförande av mervärdesskattedirektivet, för att säkerställa rättssäkerheten för tillhandahållare av tjänster och undvika dubbel eller utebliven beskattning till följd av skilda genomföranden i medlemsstaterna.

Domstolen prövar slutligen huruvida den angripna bestämmelsen iakttar förbudet mot att komplettera eller ändra innehållet i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet. Domstolen konstaterar i detta hänseende att det inte på något sätt av mervärdesskattedirektivet framgår att unionslagstiftaren, i förekommande fall genom att tilldela rådet genomförandebefogenheter med stöd av detta direktiv, skulle ha avstått från att säkerställa en enhetlig tillämpning av villkoren i artikel 28 i direktivet, i synnerhet villkoret att den beskattningsbara person som deltar i tillhandahållandet av en tjänst för att kunna betraktas som tillhandahållare av tjänsten måste agera i eget namn men för någon annans räkning. Närmare bestämt kan den angripna bestämmelsen inte anses komplettera eller ändra innehållet i artikel 28 i mervärdesskattedirektivet, vilket bland annat gäller den presumtion som fastställs i den bestämmelsen. Den angripna bestämmelsen preciserar nämligen endast detta innehåll i det specifika sammanhang som gäller för tjänster som tillhandahålls elektroniskt via ett telekommunikationsnät, ett gränssnitt eller en portal såsom en marknadsplats för applikationer. I synnerhet tas det i denna bestämmelse fullt ut hänsyn till de ekonomiska och affärsmässiga förhållanden som ligger till grund för transaktionerna i egenskap av ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Domstolen drar slutsatsen att rådet inte överskred de genomförandebefogenheter som det – med tillämpning av artikel 291.2 FEUF – tilldelats, när det antog artikel den angripna bestämmelsen för att säkerställa en enhetlig tillämpning inom unionen av artikel 28 i mervärdesskattedirektivet.