

**Asia C-695/20**

**Ennakkoratkaisupyyntö**

**Jättämispäivä:**

22.12.2020

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

15.12.2020

**Valittaja:**

Fenix International Limited

**Vastapuoli:**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

---

**FIRST-TIER TRIBUNAL**

**Valituksen numero: [– –]**

**TAX CHAMBER**

**ASIASSA, JOSSA ASIANOSAISINA OVAT:**

**FENIX INTERNATIONAL LIMITED**

**valittajana**

**- ja -**

**THE COMMISSIONERS FOR**

**HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS**

**vastapuolena**

**[– –]**

**VÄLIPÄÄTÖS**

**First-tier Tribunal (Tax Chamber)**

[– –]

**PÄÄTETÄÄN SEURAAVAA:**

1. [– –]
2. Tämän päätöksen liitteessä olevasta, Euroopan unionin oikeuden pätevyyttä koskevasta kysymyksestä pyydetään ennakkoratkaisua Euroopan unionin tuomioistuimelta Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan ja Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan eroamista Euroopan unionista ja Euroopan atomienergiayhteisöstä koskevan sopimuksen 86 artiklan 2 kohdan mukaisesti;
3. Asian käsittelyä lykätään, kunnes Euroopan unionin tuomioistuin on antanut ratkaisunsa sille esitetystä ennakkoratkaisukysymyksestä [– –] tai kunnes toisin päätetään;
4. [– –]

[– –]

**FIRST-TIER TAX TRIBUNALIN TUOMARI**

**15.12.2020 [alkup. s. 2]**

**LIITE**

**YHDISTYNEEN KUNINGASKUNNAN FIRST-TIER TRIBUNALIN (TAX CHAMBER) EUROOPAN UNIONIN TOIMINNASTA TEHDYN SOPIMUKSEN 267 ARTIKLAN MUKAISESTI ESITTÄMÄ ENNAKKORATKAISUPYYNTÖ**

**A JOHDANTO**

1. Tällä pyynnöllä First-tier Tribunal, Tax Chamber (alioikeus, verojaosto, Yhdistynyt kuningaskunta) pyytää unionin tuomioistuinta antamaan ennakkoratkaisun yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 9 a artiklan, sellaisena kuin se on muutettuna 7.10.2013 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 1042/2013 1 artiklan 1 kohdan c alakohdalla (jäljempänä 9 a artikla), pätevyyydestä.
2. Pätevyyttä koskevassa kysymyksessä on kyse siitä, ylittääkö 9 a artiklan soveltamisala sen, mikä sallitaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä

28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 397 artiklassa, jonka mukaan ”neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta tämän direktiivin täytäntöönpanon edellyttämistä toimenpiteistä”.

3. Ennakkoratkaisupyyntö on esitetty muutoksenhakumenettelyssä, jossa Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity Fenix International Limited (jäljempänä Fenix) on valittanut Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customsin (jäljempänä HMRC) tekemästä arvonlisäverotuspäätöksestä.

## **B VALITTAJA**

4. Valittaja (jäljempänä Fenix) ylläpitää sosiaalisen median verkkosivustoa ”Only Fans” osoitteessa [www.onlyfans.com](http://www.onlyfans.com) (jäljempänä alusta), ja sillä on ainoa ja yksinomainen määräysvalta alustaan.

## **C VASTAPUOLI**

Vastapuoli (jäljempänä HMRC) vastaa arvonlisäveron kantamisesta ja hallinnoinnista Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

## **D YHTEENVETO ASIAN TOSISEIKOISTA**

6. Alustaa tarjotaan ”käyttäjille”, jotka voivat olla kotoisin mistä päin maailmaa tahansa. Nämä käyttäjät jaetaan ”sisällöntuottajiin” ja ”seuraajiin”. Sisällöntuottajilla on profiilit, joihin he lataavat ja lähettävät sisältöä, kuten valokuvia ja videoita. He voivat myös striimata videoita liveinä verkkokameran välityksellä ja lähettää yksityisviestejä seuraajille, jotka ovat heidän tilaajiaan. Sisällöntuottaja määrittää kuukausittaisen tilausmaksun, vaikkakin Fenix vahvistaa vähimmäismäärän sekä tilausmaksulle että tipille (palveluraha).

7. Seuraajat voivat tutustua ladattuun sisältöön suorittamalla kertaluonteisia maksuja tai maksamalla kuukausittaisen tilausmaksun kunkin sellaisen sisällöntuottajan osalta, jonka tuottamaa sisältöä he haluavat katsoa ja/tai jonka kanssa he haluavat olla vuorovaikutuksessa. Seuraajat voivat myös maksaa tippejä tai lahjoituksia, joista käytetään nimitystä ”varainkeruu” ja joiden vastineeksi heille ei toimiteta sisältöä.

8. Näin ollen sisällöntuottajat veloittavat maksun tuottamastaan sisällöstä ja ansaitsevat sillä rahaa, ja seuraajat maksavat tästä sisällöstä. **[alkup. s. 3]**

9. Fenix tarjoaa alustan lisäksi myös välineet, joilla seuraajat suorittavat ja sisällöntuottajat saavat maksun. Fenix vastaa maksujen keräämisestä ja jakamisesta käyttämällä kolmatta maksupalveluntarjoajaa. Fenix veloittaa

- sisällöntuottajalta näistä palveluista 20 prosenttia, ja tämä määrä vähennetään (jäljempänä maksu) seuraajan maksamasta vastikkeesta. [– –]
10. Sekä seuraajan suorittamat maksut että sisällöntuottajalle suoritettavat maksut näkyvät asianomaisen käyttäjän pankkitiliotteessa maksuna Fenixille tai Fenixiltä.
  11. Tosiseikkojen tapahtuma-aikaan Fenix veloitti ja tilitti maksusta arvonlisäveroa 20 prosentin verokannan mukaan.
  12. Alustan käyttöön on sovellettu tosiseikkojen tapahtuma-aikaan Fenixin palveluehdoja (Terms of Service). Näistä palveluehdoista oli käytössä eri versioita arvioinnin kohteena olevalla ajanjaksolla. [– –]
  13. HMRC lähetti 22.4.2020 Fenixille maksettavaa arvonlisävero koskevia päätöksiä [– –].
  14. HMRC katsoi ja katsoo edelleen, että päätösten oikeudellisena perustana oli se, että Fenixin olisi katsottava toimivan omissa nimissään 9 a artiklan mukaisesti.
  15. Fenix jätti 27.7.2020 valituksen, jossa se riitauttaa päätösten oikeudellisen perustan ja myös niissä vahvistetun arvonlisäveron määrän.
  16. Oikeudellisesta perustasta Fenix väitti, että 9 a artikla on pätemätön ja ettei sitä sovelleta nyt käsiteltävään asiaan; lisäksi, tai toissijaisesti, Fenix ei kuulu 9 a artiklaan sisältyvän oletettaman piiriin, ja/tai se kiistää tämän oletettaman.

HMRC ei ole tehnyt yhtään päätöstä siitä Englannin oikeuden mukaisesta ominaisuudesta, jossa Fenix toimi alustan osalta (ts. toimiko se välittäjänä vai päämiehenä). Sen päätös vahvistaa Fenixin maksettavaksi tuleva arvonlisävero tehtiin pelkästään 9 a artiklan nojalla. HMRC ei ole tarkastellut arvonlisäverodirektiivin 28 artiklan (jäljempänä 28 artikla) soveltamista sinänsä viittaamatta 9 a artiklaan (myös ja nimenomaisesti 9 a artiklan 1 kohdan viimeiseen kohtaan).

## **E ASIAA KOSKEVAT OIKEUSSÄÄNNÖT**

### **Unionin lainsäädäntö**

Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (jäljempänä SEUT) 113 artiklassa, joka oli aiemmin Euroopan yhteisön perustamissopimuksen (jäljempänä EY-sopimus) 93 artikla, määrätään seuraavaa:

”Neuvosto antaa yksimielisesti erityisessä lainsäätämisyksessä sekä Euroopan parlamenttia ja talous- ja sosiaalikomiteaa kuultuaan säännökset liikevaihtoveroja, valmisteveroja ja muita välillisiä veroja koskevan lainsäädännön yhdenmukaistamisesta siltä osin kuin yhdenmukaistaminen

on tarpeen sisämarkkinoiden toteuttamisen ja toiminnan varmistamiseksi sekä kilpailun vääristymien välttämiseksi.” [alkup. s. 4]

SEUT 291 artiklassa määrätään seuraavaa:

- ”1. Jäsenvaltioiden on toteutettava kaikki tarvittavat kansallisen lainsäädäntönsä mukaiset toimenpiteet unionin oikeudellisesti velvoittavien säädösten täytäntöönpanemiseksi.
2. Jos unionin oikeudellisesti velvoittavat säädökset edellyttävät yhdenmukaista täytäntöönpanoa, kyseisillä säädöksillä siirretään täytäntöönpanovaltaa komissiolle tai, tietyissä asianmukaisesti perustelluissa tapauksissa ja Euroopan unionista tehdyn sopimuksen 24 ja 26 artiklassa määrätyissä tapauksissa, neuvostolle.
3. Edellä 2 kohtaa sovellettaessa Euroopan parlamentti ja neuvosto vahvistavat tavallista lainsäätämisyjärjestystä noudattaen annetuilla asetuksilla etukäteen yleiset säännöt ja periaatteet, joiden mukaisesti jäsenvaltiot valvovat komission täytäntöönpanovallan käyttöä.
4. Täytäntöönpanosäädösten nimikkeessä käytetään lisäystä ’täytäntöönpano’.”
20. SEUT 113 artiklan ja sen edeltäjien nojalla neuvosto on antanut useita arvonlisäveroa käsitteleviä direktiivejä, arvonlisäverodirektiivi (EUVL 2006, L 347, s. 1) mukaan luettuna.
21. Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa säädetään seuraavaa:
- ”Verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelujen suoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut.”
22. Arvonlisäverodirektiivin 397 artiklassa säädetään seuraavaa:
- ”Neuvosto päättää yksimielisesti komission ehdotuksesta tämän direktiivin täytäntöönpanon edellyttämistä toimenpiteistä.”
23. Arvonlisäverodirektiivin 397 artiklan edeltäjä oli jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 29 a artikla. Kuudennen direktiivin 29 a artikla lisättiin yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta poikkeustoimenpiteiden toteuttamismenettelyn ja täytäntöönpanotoimivallan siirtämisen osalta 20.1.2004 annetun neuvoston direktiivin 2004/7/EY (EUVL 2004, L 27, s. 44) 1 artiklan 2 kohdalla.

24. Arvonlisäverodirektiivin 397 artiklan nojalla neuvosto hyväksyi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1).
25. Viimeksi mainittua täytäntöönpanoasetusta muutettiin täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 7.10.2013 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 1042/2013 (EUVL 2013, L 284, s. 1) 1 artiklan 1 kohdan c alakohdalla, jolla siihen lisättiin 9 a artikla, jossa säädetään seuraavaa:  
**[alkup. s. 5]**

”1. Sovellettaessa direktiivin 2006/112/EY 28 artiklaa ja kun sähköisesti suoritettavat palvelut suoritetaan televerkon, rajapinnan tai portaalin, kuten sovellusten markkinapaikan, välityksellä, suoritukseen osallistuvan verovelvollisen on katsottava toimivan omissa nimissään mutta näiden palvelujen tarjoajan lukuun, paitsi jos asianomainen verovelvollinen on nimenomaisesti ilmoittanut kyseisen palvelujen tarjoajan palvelujen suorittajaksi ja tämä on otettu huomioon osapuolten välisissä sopimusjärjestelyissä.

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

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

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

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

3. Tätä artiklaa ei sovelleta verovelvolliseen, joka ainoastaan huolehtii sähköisesti suoritettaviin palveluihin tai internetin välityksellä tarjottaviin puhelinpalveluihin, mukaan lukien VoIP-tekniikkaa (Voice over Internet

Protocol) hyödyntävät puhelinpalvelut, liittyvien maksujen käsittelystä eikä osallistu kyseisten sähköisesti suoritettavien palvelujen tai puhelinpalvelujen suorittamiseen.”

### **Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntö**

26. Tosiseikkojen tapahtuma-aikaan täytäntöönpanoasetusta (EU) N:o 282/2011 sovellettiin sellaisenaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa (ja koko [Euroopan] unionissa). Tax Tribunalin esittämät ennakkoratkaisukysymykset koskevat ainoastaan 9 a artiklan pätevyyttä. **[alkup. s. 6]**

## **F PÄÄASIA**

### **Yhteenveto Fenixin lausumista**

27. Fenixin mukaan 9 a artiklalla muutetaan 28 artiklan soveltamista kahdessa perustavassa suhteessa:

Ensinnäkin siinä otetaan käyttöön olettava, jonka mukaan alusta, joka osallistuu tiettyjen sähköisten palvelujen suorittamiseen, toimii omilla nimissään ja näiden palvelujen tarjoajan lukuun. Toisin sanoen sen katsotaan hankkineen nämä palvelut itse ja suorittaneen ne edelleen, minkä vuoksi se on arvonlisäverovelvollinen. Tämä olettava on kumottavissa vain, jos tietyt edellytykset täyttyvät, kuten jos välittäjä on nimenomaisesti ilmoittanut kyseisen palvelujen tarjoajan palvelujen suorittajaksi ja tämä on otettu huomioon osapuolten välisissä sopimusjärjestelyissä.

Toiseksi, vaikka välittäjän päämiehen henkilöllisyys ilmoitettaisiinkin, se estää olettaman kumoamisen, jos digitaalinen alusta

hyväksyy maksun veloittamisen asiakkaalta tai

hyväksyy palvelujen suorittamisen tai

määrittää palvelujen tarjoamisen yleiset ehdot.

28. Yhteenvetona voidaan todeta, että vaikka on selvää, että kyseessä on välittäjä, ja päämiehen henkilöllisyys on tiedossa, 9 a artiklassa säädetään uudesta olettamasta, jossa välittäjän katsotaan tekevän ja vastaanottavan suorituksen. Tämä muuttaa perustavasti lähestymistapaa välittäjien vastuuseen toimistaan arvonlisäverotuksen alalla. Sillä riistetään osapuolilta sopimusvapaus ja mennään paljon 28 artiklaa pitemmälle.

29. Tämä merkittävä muutos välittäjien vastuuseen merkitsee 28 artiklan muuttamista ja/tai täydentämistä lisäämällä siihen uusia sääntöjä. Fenixin mukaan 9 a artiklalla mennään 28 artiklan täytäntöönpanoa, sellaisena kuin se sallitaan 397 artiklassa, paljon pidemmälle. Sillä ei pelkästään selvennetä 28 artiklaa.

30. Fenixin mukaan 9 a artikla merkitsee poliittista päätöstä siirtää sekä verotusta koskeva vastuu että siihen liittyvä rasite mille tahansa internetalustalle, koska vaikka oletama onkin teknisesti kumottavissa, sen kumoaminen on käytännössä lähes mahdotonta säännösten laajuuden vuoksi.

### Yhteenveto HMRC:n lausumista

31. Arvonlisäverodirektiivin 28 artikla on muotoiltu laajasti ja yleisesti. On itsestään selvää, että sillä on, ja sille on annettava, unionin oikeudessa itsenäinen merkitys. Kyseisellä 9 a artiklalla selvennetään ja/tai ”täsmennetään” tätä itsenäistä unionin oikeuden mukaista merkitystä 28 artiklan soveltamisen erityisessä asiayhteydessä ja täsmennetään, milloin verovelvollinen ”omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu [tiettyjen] palvelujen suoritukseen” ja milloin verovelvollisen siten ”on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut”.
32. HMRC:n mukaan 9 a artiklalla pelkästään selvennetään 28 artiklaa, ei muuteta sitä. Sillä ei poiketa 28 artiklasta.
33. Jos 9 a artikla on pätevä, on selvää, että sitä sovelletaan valittajaan ja sen toimintaan ja ettei valittaja voi kumota 9 a artiklalla käyttöön otettua olettamaa riippumatta siitä, onko se välittäjä vai ei.
34. HMRC:n mukaan 9 a artikla [alkup. s. 7]
- i) on 28 artiklalla ja koko arvonlisäverodirektiivillä tavoiteltujen olennaisten yleisten päämäärien mukainen ja
  - ii) on tarpeen tai asianmukainen 28 artiklan ja koko arvonlisäverodirektiivin täytäntöönpanon kannalta, eikä sillä täydennetä tai muuteta sitä.

Neuvoston on siten katsottava 9 a artiklalla täsmentäneen 28 artiklaa ja koko arvonlisäverodirektiiviä.

### **G TAX TRIBUNALIN PERUSTEET ENNAKKORATKAISUKYSYMYKSEN ESITTÄMISELLE UNIONIN TUOMIOISTUIMELLE**

35. [–] Tax Tribunal on epävarma 9 a artiklan pätevyydestä, joten sen on pyydettävä asiasta ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta. Syyt Tax Tribunalin epävarmuuteen esitetään seuraavissa kohdissa.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Tax Tribunal on tehnyt Fenixin valituksesta perustellun päätöksen, jonka jäljennös on liitetty tähän liitteeseen ja joka on saatavilla osoitteessa <http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2020/TC07971V.html>.



36. Kyseisellä 9 a artiklalla on tarkoitus panna täytäntöön arvonlisäverodirektiivin 28 artikla, mutta asiassa on perustellusti väitetty, että sillä mennään tätä täytäntöönpanoa pitemmälle.
37. Kuten julkisasiamies Cruz Villalón selitti ratkaisuehdotuksessaan komissio v. parlamentti ja neuvosto (C-427/12, EU:C:2013:871, [– –]), täytäntöönpanosäädösten soveltamisala on hyvin suppea, delegoidut säädökset sitä vastoin mahdollistavat laajemman harkintavallan käytön.<sup>2</sup>
38. [– –] [Euroopan unionin tuomioistuin] tarkasteli täytäntöönpanosäädösten rajoja SEUT 291 artiklan kannalta 15.10.2014 antamassaan tuomiossa parlamentti v. komissio (C-65/13, EU:C:2014:2289 [– –]). Yhteenvedona voidaan todeta, että säännökset, joilla pannaan väitetysti täytäntöön lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyt toimet, ovat lainmukaisia vain, jos ne täyttävät seuraavat kolme edellytystä:
- 1) riidanalaiset säännökset ovat ”lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyt toimet[, joka niillä väitetysti pannaan täytäntöön,] keskeisten yleistavoitteiden mukaisia”
  - 2) riidanalaiset säännökset ovat ”toimet[, joka niillä väitetysti pannaan täytäntöön,] täytäntöönpanon kannalta tarpeellisia tai hyödyllisiä”
  - 3) riidanalaisilla säännöksillä ei voida ”muuttaa eikä täydentää lainsäätämisyjärjestyksessä hyväksytyä toimea silloinkaan, kun kyse on sen muista kuin keskeisistä osista”.
39. SEUT 290 artiklan täytäntöönpanosta Euroopan parlamentille ja neuvostolle annetussa komission tiedonannossa todettiin seuraavaa:

”– – Toiseksi on huomattava, että uuden perussopimuksen laatijat eivät ole määritelleet näiden kahden artiklan soveltamisaloja samalla tavalla. Delegoidun säädöksen määritelmä perustuu säädöksen soveltamisalaan ja vaikutuksiin: kyseessä on soveltamisalaltaan yleinen toimenpide, jolla täydennetään tai muutetaan tiettyjä, muita kuin säädöksen keskeisiä osia. Sen sijaan täytäntöönpanosäädösten soveltamisalaa ei ole koskaan ilmaistu selkeästi, vaan se perustuu säädöksen tarkoitukseen eli tarpeeseen varmistaa [alkup. s. 8] yhdenmukainen täytäntöönpano. Soveltamisalojen ero johtuu siitä, että näiden artiklojen nojalla komissiolle siirretyt valtuudet ovat luonteeltaan ja laajuudeltaan hyvin erilaiset.– –

Komissio katsoo, että voidakseen määrittää, ’täydentääkö’ toimenpide perussäädöstä, lainsäätäjän olisi arvioitava, lisätäänkö toimenpiteellä säädökseen uusia, muita kuin keskeisiä normeja, jotka muuttavat säädöksen oikeudellista kehystä. Komissiolle olisi tällöin jätettävä harkintavaltaa. Jos

<sup>2</sup> 62 ja 63 kohta.

on kyse tällaisista uusista normeista, toimenpiteen voitaisiin katsoa ’täydentävän’ perussäädöstä. Jos taas on kyse toimenpiteistä, joilla pyritään pelkästään tehostamaan perussäädökseen jo sisältyviä normeja, niitä ei pitäisi katsoa täydentäviksi toimenpiteiksi.”<sup>3</sup>

40. Tästä käy selväksi, että SEUT 290 artiklassa sallituilla delegoiduilla säädöksillä muutetaan oikeudellista kehystä ja niihin liittyy harkintavaltaa, mutta SEUT 291 artiklan mukaisilla täytäntöönpanosäädöksillä ei muuteta oikeudellista kehystä. Tämä vastaa julkisasiamies Cruz Villalónin ratkaisuehdotusta [–] komissio v. parlamentti ja neuvosto [C-427/12, EU:C:2013:871] (ks. edellä 37 kohta).
41. Komission ehdotuksessa todettiin 9 a artiklan osalta, että toimenpiteet olivat ”luonteeltaan täysin teknisiä, ja niiden avulla ainoastaan sovelletaan neuvoston jo antamia säännöksiä” ja että sen vuoksi vaikutusten arviointia ei tarvittu.<sup>4</sup> Ehdotukseen sisältyvässä 9 a artiklan alkuperäisessä versiossa otettiin kuitenkin käyttöön oletama, jonka mukaan [kyseistä] olettamaa sovelletaan, ”jollei palvelujen tarjoajaa ole lopullisen kuluttajan tapauksessa nimenomaisesti ilmoitettu palvelujen suorittajaksi”.<sup>5</sup> Tämä on johdonmukainen sen ehdotukseen sisältyvän selityksen kanssa, että olettamaa sovelletaan, ”jollei toisin ilmoiteta”.<sup>6</sup>
42. Mainitun 9 a artiklan, sellaisena kuin se annettiin, sanamuoto on hyvin erilainen ja paljon laajempi kuin ehdotuksen tekstissä. Arvonlisäverodirektiivin 28 artiklassa viitataan omissa nimissään toimivaan verovelvolliseen, mutta kuten arvonlisäverokomitean työasiakirjassa N:o 885 selvennetään: 9 a artiklaan sisältyvän olettaman käyttöönotto tarkoitti, että olettaman olisi pääsääntöisesti ”– – pädeävä kaikkiin verovelvollisiin”.<sup>7</sup>
43. Vuonna 2016 tehdystä Deloitte tutkimuksesta, johon komissio tukeutui samana vuonna esittämässään arvonlisäverodirektiivin muuttamista

<sup>3</sup> Komission tiedonanto Euroopan parlamentille ja neuvostolle ”Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 290 artiklan täytäntöönpano”, KOM(2009) 673 lopullinen, 9.12.2009, s. 3 ja 4, (saatavilla osoitteessa <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0673:FIN:EN:PDF>).

<sup>4</sup> Ehdotus neuvoston asetukseksi täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta, COM(2012) 763 final, s. 3 (saatavilla osoitteessa <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012PC0763&from=EN>).

<sup>5</sup> Ibid., s. 12.

<sup>6</sup> Ibid., s. 5.

<sup>7</sup> Euroopan komissio, Value Added Tax Committee Working Paper No. 885, Bryssel, 9.10.2015, s. 4/5 (saatavilla osoitteessa: [https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885 %20-%20VAT%202015 %20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf](https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf)).

koskevassa ehdotuksessa,<sup>8</sup> selvennetään, että ”9 a artiklan tavoite siirtää vastuu arvonlisäverosta välittäjälle vaikuttaa suotavalta. Lisäselvennyksille ja jäsenvaltioiden yhteiselle ja niitä sitovalle tulkinnalle on tarvetta”.<sup>9</sup>  
**[alkup. s. 9]**

44. On perusteltua katsoa, että vastuun siirtäminen ei ole pelkästään tekninen toimenpide. Sillä myös muutettiin vallitsevaa tilannetta, mikä viittaa siihen, että voidaan perustellusti väittää, että kyse on pelkän selventämisen sijaan muuttamisesta.
45. Lisäksi, vaikka vuonna 2016 esitetty komission ehdotus ei viime kädessä johtanutkaan 28 artiklan muuttamiseen, kuten siinä ehdotettiin, lainsäädäntömenettelyyn sisältyvässä kuulemisessa Euroopan parlamentin talous- ja raha-asioiden valiokunta totesi ehdotuksesta 16.10.2017 seuraavaa<sup>10</sup>:

*”Esittelijä pitää myönteisenä komission ehdottamaa 28 artiklaa koskevaa tarkistusta, jossa säädetään, että verkkoalustat ovat vastuussa palvelujen toimittamisesta perittävän alv:n kannosta.—”<sup>11</sup> (kursivointi tässä).*

46. Vaikka ei olekaan tiedossa, miksi vuonna 2016 esitettyä komission ehdotusta ei toteutettu, juuri se seikka, että ehdotus eteni tähän vaiheeseen ja että esittelijä oli samaa mieltä tarkistuksen tarpeellisuudesta, tukee sitä, että 9 a artiklan pätevyydestä oli epäilystä.
47. Lisäksi 14.7.2011 antamassaan tuomiossa Henfling ym. (C-464/10, EU:C:2011:489, [–]) unionin tuomioistuin totesi, että 28 artiklan edeltäjäsäännöksessä eli kuudennen direktiivin 6 artiklan 4 kohdassa

*”– – luodaan näin ollen oikeudellinen fiktio kahdesta peräkkäin suoritetusta identtisestä palvelusta. Fiktioin mukaan sellaisen toimijan, joka osallistuu palvelujen suorittamiseen ja joka on komissionsaajana, on katsottava ensin vastaanottaneen kyseiset palvelut siltä toimijalta, jonka lukuun se toimii ja joka on komissionantajana, ennen kuin se toiseksi suorittaa henkilökohtaisesti nämä palvelut asiakkaalle. Tästä seuraa, että arvonlisäverotuksessa roolit palvelujen suorittajana ja niiden maksajana ovat*

<sup>8</sup> Euroopan komissio, ehdotus neuvoston direktiiviksi direktiivin 2006/112/EY ja direktiivin 2009/132/EY muuttamisesta palvelujen suorituksia ja tavaroiden etämyyntiä koskevien tiettyjen arvonlisäverovelvoitteiden osalta, COM(2016) 757 final, 1.12.2016, (saatavilla osoitteessa: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/com\\_2016\\_757\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_757_en.pdf)).

<sup>9</sup> European Commission, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 3, Deloitte, marraskuu 2016, s. 203 ja 204 (saatavilla osoitteessa: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat\\_aspects\\_cross-border\\_e-commerce\\_final\\_report\\_lot3.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf)).

<sup>10</sup> A8-0307/2017.

<sup>11</sup> S. 15/18.

komissionantajan ja -saajan välisessä oikeussuhteessa fiktiivisesti vaihtuneet.”<sup>12</sup>

48. Unionin tuomioistuin totesi lisäksi seuraavaa:

”Pääasiassa kyseessä olevien peliasiamiesten toiminnasta on korostettava, että vaikka kuudennen direktiivin 6 artiklan 4 kohdan edellytystä, jonka mukaan verovelvollisen on toimittava omissa nimissään mutta toisen lukuun, **on tulkittava kyseessä olevien sopimussuhteiden perusteella**, kuten tämän tuomion 40 kohdasta ilmenee, kyseisellä direktiivillä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän moitteeton toiminta edellyttää, että **ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin konkreettisesti tarkistaa kaikkien käsiteltävää asiaa koskevien tietojen perusteella**, toimivatko kyseessä olevat peliasiamiehet vedonlyöntejä vastaanottaessaan tosiasiallisesti omissa nimissään.”<sup>13</sup> (lihavointi tässä)

49. Mainittu 9 a artiklaan sisältyvä oletama poistaa vaatimuksen tarkastella taloudellista ja kaupallista todellisuutta ja kaikkea, mitä siihen liittyy.

50. On erittäin perusteltua väittää, että

9 a artiklaan sisältyvän oletaman käyttöönotto ei ole tekninen toimenpide vaan radikaali muutos ja että

oikeudellista kehystä muutettiin, vieläpä merkittävästi, ottamalla käyttöön oletama, sellaisena kuin se on muotoiltu 9 a artiklan 1 kohdan viimeisessä alakohdassa. Millä tahansa mittapuulla arvioituna tämä merkitsisi ilmeistä virhettä täytäntöönpanoasetuksessa. **[alkup. s. 10]**

## ENNKKORATKAISUKYSYMYS

51. First-tier Tribunal esittää näin ollen erosopimuksen 86 artiklan 2 kohdan ja Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”1. Onko 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 9 a artikla, joka lisättiin 7.10.2013 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 1042/2013 1 artiklan 1 kohdan c alakohdalla, pätemätön sillä perusteella, että sillä ylitetään täytäntöönpanovalta tai -velvollisuus, joka neuvostolla on 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 397 artiklan perusteella, siltä osin kuin sillä täydennetään ja/tai muutetaan direktiivin 2006/112/ETY 28 artiklaa?”

<sup>12</sup> Tuomion 35 kohta.

<sup>13</sup> Tuomion 42 kohta.

15.12.2020

**LIITTEET**

[--] [alkup. s. 11]

TYÖASIAKIRJA