

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-Generaal

A. RANTOS

van 15 september 2022 (1)

Zaak C-695/20

Fenix International Limited

tegen

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[verzoek van de First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Artikel 291, lid 2, VWEU – Uitvoeringsbevoegdheid van de Raad van de Europese Unie – Richtlijn 2006/112/EG – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Artikelen 28 en 397 – Belastingplichtige, handelend in eigen naam maar voor rekening van een ander, door wiens tussenkomst een dienst wordt verricht – Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 – Artikel 9 bis – Langs elektronische weg verrichte diensten via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal – Vermoedens betreffende de aanwijzing van de dienstverrichter – Wel of geen mogelijkheid voor de belastingplichtige om deze vermoedens te weerleggen – Geldigheid”

I. Inleiding

1. Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de geldigheid van artikel 9 bis van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011(2), zoals hierin ingevoegd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013(3) (hierna: „artikel 9 bis”). Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de vennootschap Fenix International Limited (hierna: „Fenix”), die een onlineplatform exploiteert, en de Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (belasting- en douanediens van het Verenigd Koninkrijk; hierna: „belastingdienst”), ter zake van de door deze vennootschap over de periode juli 2017 tot januari 2020 alsmede over de maand april van het jaar 2020 verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (btw).

2. De First-tier Tribunal (Tax Chamber) (belastingrechter in eerste aanleg, Verenigd Koninkrijk), zijnde de verwijzende rechter, wenst te vernemen of de Raad van de Europese Unie met de vaststelling van artikel 9 bis, wat artikel 28 van die richtlijn betreft, de grenzen heeft overschreden van de uitvoeringsbevoegdheid die hem bij artikel 291, lid 2, VWEU en artikel 397 van richtlijn 2006/112/EG(4) is toegekend.

3. De onderhavige zaak bevindt zich op het snijvlak tussen, aan de ene kant, het institutioneel recht van de Unie, met het onderzoek van het begrip „uitvoeringsbevoegdheid”, waarover de Raad beschikt op grond van het Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU), en, aan de andere kant, het btw-recht met betrekking tot een belastingplichtige, handelend in eigen naam maar voor rekening van een ander, door wiens tussenkomst een dienst wordt verricht. In deze zaak rijst in het bijzonder de vraag hoe ruim de discretionaire bevoegdheid is waarover de Raad beschikt voor de uitvoering van de btw-richtlijn. Deze vraag is van bijzonder belang in de context van de groeiende invloed van onlineplatformen in de economie en hun rol bij de inning van btw, welke veel inkt heeft doen vloeien.(5)

4. Aan het slot van mijn analyse kom ik tot de slotsom dat artikel 9 bis geldig is, aangezien deze bepaling de essentiële algemene doelstellingen van artikel 28 van de btw-richtlijn in acht neemt, noodzakelijk of nuttig is voor de uitvoering van dat artikel en het artikel nader bepaalt zonder het aan te vullen of te wijzigen.

II. Toepasselijke bepalingen

A. Btw-richtlijn

5. De btw-richtlijn is gebaseerd op artikel 93 EG (thans artikel 113 VWEU). De overwegingen 61 en 62 van deze richtlijn luiden:

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

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

6. Artikel 28 van deze richtlijn, dat onder titel IV („Belastbare handelingen”) en hoofdstuk 3 ervan („Diensten”) valt, luidt:

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

7. Artikel 397 van deze richtlijn bepaalt het volgende:

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

B. Uitvoeringsverordening nr. 282/2011

8. Uitvoeringsverordening nr. 282/2011 heeft artikel 397 van btw-richtlijn als grondslag. De overwegingen 2, 4 en 5 van deze uitvoeringsverordening luiden:

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

[...]

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

(5) De uitvoeringsbepalingen omvatten specifieke voorschriften die een antwoord geven op bepaalde toepassingsvragen, en zij moeten, uitsluitend in die specifieke gevallen, zorgen voor een eenvormige aanpak in de gehele Unie. Zij zijn derhalve niet bindend voor andere gevallen en moeten, gelet op hun formulering, op restrictieve wijze worden toegepast.”

9. Artikel 1 van deze uitvoeringsverordening luidt:

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

10. Deze uitvoeringsverordening is gewijzigd bij uitvoeringsverordening nr. 1042/2013, die eveneens artikel 397 van de btw-richtlijn als grondslag heeft. Overweging 4 van laatstgenoemde uitvoeringsverordening luidt:

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

11. Bij artikel 1, lid 1, onder c), van uitvoeringsverordening nr. 1042/2013 is artikel 9 bis ingevoegd in uitvoeringsverordening nr. 282/2011, dat het volgende bepaalt:

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

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

- a) in de factuur die wordt opgemaakt of beschikbaar wordt gesteld door elke belastingplichtige door wiens tussenkomst de langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht, moeten deze diensten en de dienstverrichter worden vermeld;
- b) in de rekening of het betalingsbewijs die c.q. dat wordt opgemaakt of ter beschikking van de afnemer wordt gesteld, moeten de elektronische diensten en de dienstverrichter worden vermeld.

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

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

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

III. Hoofdgeding, prejudiciële vraag en procedure bij het Hof

12. Fenix, die voor btw?doeleinden geregistreerd is in het Verenigd Koninkrijk, exploiteert een onlineplatform dat gewijd is aan een socialmediasite die bekend staat als „OnlyFans” (hierna: „platform”), waarover zij de exclusieve controle heeft. Het platform richt zich tot „Users” (gebruikers) uit de hele wereld. Deze Users worden onderverdeeld in „Creators” (makers) en „Fans”.

13. Creators, die een profiel hebben, kunnen inhoud zoals foto's en video's naar hun profiel uploaden en posten. Zij kunnen eveneens live?webcamvideo's streamen en privéberichten sturen naar Fans die zich bij hen abonneren. Fans krijgen toegang tot geüploade inhoud door per keer een bedrag of maandelijks een abonnement te betalen voor elke Creator wiens inhoud ze willen bekijken en/of met wie ze willen communiceren. Fans kunnen tevens fooien geven of giften doen in ruil waarvoor geen inhoud wordt verschaft. Creators bepalen het maandelijkse abonnementsbedrag voor hun profiel, terwijl Fenix het minimumbedrag bepaalt voor zowel abonnementen als fooien.

14. Fenix neemt de inning en de distributie van de door de Fans gedane betalingen op zich, waarbij zij gebruikmaakt van een externe betalingsdienstaanbieder. Zij stelt eveneens de algemene voorwaarden voor het gebruik van het platform vast, welke gedurende de betrokken periode verschillende keren zijn gewijzigd. Fenix brengt Creators een vergoeding van 20 % in rekening voor verrichte diensten, in de vorm van een inhouding op het door de Fan betaalde bedrag (hierna: „inhouding van 20 %”). Zowel betalingen van een Fan als betalingen aan een Creator verschijnen op het bankafschrift van de betreffende User als een betaling aan of van Fenix. Fenix heeft gedurende de betrokken periode over de inhouding van 20 %, die de heffingsgrondslag vormde, een btw?tarief van 20 % aangerekend en de overeenkomstige btw afgedragen.

15. Op 22 april 2020 heeft de belastingdienst Fenix belastingaanslagen verzonden met betrekking tot de te betalen btw over de periode van juli 2017 tot januari 2020, evenals voor de maand april van het jaar 2020 (hierna: „betrokken belastingaanslagen”), overwegende dat deze vennootschap moet worden beschouwd als handelend in eigen naam op grond van artikel 9 bis. Volgens de belastingdienst had Fenix de btw niet op de grondslag van de inhouding van 20 %, maar op de grondslag van alle door de Fans betaalde bedragen moeten afdragen

16. Op 27 juli 2020 heeft Fenix bij de verwijzende rechter beroep ingesteld, waarin zij is opgekomen tegen de rechtsgrondslag van de betrokken belastingaanslagen, namelijk artikel 47, leden 4 en 5, van de Value Added Tax Act 1994 (btw-wet van 1994), in de versie die van kracht was op de datum van de feiten in het hoofdgeding, waarmee artikel 9 bis in het Britse recht is omgezet, alsmede tegen de respectieve bedragen van die belastingaanslagen. Zij heeft aangevoerd dat artikel 9 bis niet geldig was en dat zij bovendien niet binnen de werkingssfeer van dit artikel viel.

17. De verwijzende rechter preciseert dat de belastingdienst zich niet heeft uitgesproken over de vraag in welke hoedanigheid – naar Engels recht – Fenix heeft gehandeld ten aanzien van het platform, te weten als commissionair of als opdrachtgever. Deze dienst zou de betrokken belastingaanslagen hebben vastgesteld uitsluitend op basis van artikel 9 bis, zonder de toepassing van artikel 28 van de btw?richtlijn als zodanig te onderzoeken.

18. De verwijzende rechter geeft aan twijfels te hebben over de geldigheid van artikel 9 bis. Wordt dit artikel geacht artikel 28 van de btw?richtlijn toe te passen, dan zou namelijk kunnen worden betoogd dat het verder gaat dan de aan de Raad toegekende uitvoeringsbevoegdheid. Dienaangaande wijst die rechter, onder verwijzing naar het arrest van 15 oktober 2014, Parlement/Commissie (C?65/13, EU:C:2014:2289), erop dat een bepaling die strekt tot uitvoering van een wetgevingshandeling alleen rechtmatig is wanneer zij de door deze wetgevingshandeling nagestreefde algemene hoofddoelen eerbiedigt, noodzakelijk of nuttig is voor de uitvoering van deze wetgevingshandeling en de wetgevingshandeling noch kan wijzigen noch kan aanvullen, zelfs niet wat de niet?essentiële onderdelen ervan betreft.

19. In diezelfde zin zou de Europese Commissie van mening zijn dat om vast te stellen of een

maatregel de basishandeling „aanvult”, de Uniewetgever moet beoordelen of die maatregel concreet nieuwe niet-essentiële voorschriften toevoegt die het kader van de wetgevingshandeling veranderen, waarbij de Commissie een zekere beoordelingsruimte wordt gelaten. Maatregelen die slechts uitvoering geven aan bestaande regels van de basishandeling zouden daarentegen niet als aanvullende maatregelen moeten worden beschouwd.(6)

20. De verwijzende rechter benadrukt dat de vastgestelde versie van artikel 9 bis drastisch verschilt van en veel verder gaat dan het voorstel van de Commissie tot wijziging van uitvoeringsverordening nr. 282/2011.(7) Terwijl artikel 28 verwijst naar een belastingplichtige die handelt in eigen naam, betekent de introductie van het vermoeden in artikel 9 bis volgens het btw-comité(8) namelijk dat dit vermoeden in het algemeen moet gelden voor alle aan de dienstverrichting deelnemende belastingplichtigen.

21. De verwijzende rechter verwijst bovendien naar de studie(9) ter onderbouwing van het door de Commissie op 1 december 2016 ingediende voorstel(10), volgens welke de doelstelling van artikel 9 bis om de btw-plichtigheid te verschuiven naar de tussenpersoon wenselijk blijkt en er behoefte is aan verdere verduidelijking en aan een gemeenschappelijke en bindende uitlegging door de lidstaten. Volgens de verwijzende rechter zou kunnen worden betoogd dat deze verschuiving van de belastingplicht niet louter een technische maatregel is, maar een wijziging van de status quo in plaats van een verduidelijking.

22. De verwijzende rechter merkt verder op dat het Hof in het arrest van 14 juli 2011, Henfling e.a. (C-464/10, EU:C:2011:489, punt 42; hierna: „arrest Henfling e.a.”), heeft verklaard dat, wat de voorwaarde van artikel 6, lid 4, van richtlijn 77/388/EEG(11) betreft, de belastingplichtige in eigen naam, maar voor rekening van een derde handelt, de nationale rechter concreet moet onderzoeken of kan worden aangetoond dat de belastingplichtige daadwerkelijk in eigen naam handelt. Volgens de verwijzende rechter schraapt het met artikel 9 bis ingevoerde vermoeden de eis om rekening te houden met de economische en commerciële realiteit van de belastingplichtige.

23. Daarom zouden er sterke argumenten zijn om te stellen dat, om te beginnen, de introductie van het vermoeden in artikel 9 bis geen technische maatregel maar een drastische wijziging is, en dat, voorts, het juridische kader dat voortvloeit uit artikel 28 van de btw-richtlijn op significante wijze werd gewijzigd door de introductie van het vermoeden bedoeld in artikel 9 bis, lid 1, derde alinea. De Raad zou dus, ongeacht de bij de analyse gehanteerde maatstaf, met de vaststelling van artikel 9 bis een kennelijke beoordelingsfout hebben gemaakt.

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

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

25. Het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland heeft de Unie op 31 januari 2020 verlaten. Niettemin blijft het Hof bevoegd om uitspraak te doen op dit verzoek om een prejudiciële beslissing.(12)

26. Fenix, de Italiaanse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Raad en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Ter pleitzitting van 3 mei 2022 hebben deze partijen tevens mondelinge opmerkingen gemaakt.

IV. Analyse

27. Met zijn prejudiciële vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of artikel 9 bis ongeldig is voor zover de Raad de hem verleende uitvoeringsbevoegdheid zou hebben overschreden. De Italiaanse regering, de regering van het Verenigd Koninkrijk, de Raad en de Commissie geven in overweging deze vraag aldus te beantwoorden dat artikel 9 bis geldig is. Fenix betoogt daarentegen dat het antwoord moet zijn dat dit artikel ongeldig is.

28. In deze conclusie zal ik het begrip „uitvoeringsbevoegdheid” in de zin van artikel 291, lid 2, VWEU (onderdeel A), en daarna de toepassing van artikel 28 van de btw-richtlijn door artikel 9 bis (onderdeel B) onderzoeken.

A. Begrip „uitvoeringsbevoegdheid” in de zin van artikel 291, lid 2, VWEU

29. Met het Verdrag van Lissabon is een verschil ingevoerd tussen „gedelegeerde bevoegdheid” en „uitvoeringsbevoegdheid” in respectievelijk de artikelen 290 en 291 VWEU.⁽¹³⁾ Het Hof heeft zich verschillende keren uitgesproken over dit onderscheid en de reikwijdte ervan wat de Commissie betreft.

1. Rechtspraak van het Hof

30. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat de Uniewetgever over een beoordelingsbevoegdheid beschikt wanneer hij beslist om de Commissie een gedelegeerde bevoegdheid op grond van artikel 290, lid 1, VWEU dan wel een uitvoeringsbevoegdheid op grond van artikel 291, lid 2, VWEU toe te kennen. Die bevoegdheid moet evenwel worden uitgeoefend met inachtneming van de in de artikelen 290 en 291 VWEU gestelde voorwaarden.⁽¹⁴⁾

31. Wat dienaangaande de toekenning van een gedelegeerde bevoegdheid betreft volgt uit artikel 290, lid 1, VWEU dat een wetgevingshandeling aan de Commissie de bevoegdheid kan overgedragen om niet-wetgevingshandelingen van algemene strekking vast te stellen ter aanvulling of wijziging van bepaalde niet-essentiële onderdelen van de wetgevingshandeling. Volgens de tweede alinea van dit lid moeten de doelstellingen, de inhoud, de strekking en de duur van de bevoegdheidsdelegatie uitdrukkelijk worden afgebakend in de wetgevingshandeling die deze delegatie verleent. Dit vereiste impliceert dat een gedelegeerde bevoegdheid wordt verleend voor de vaststelling van regels die aansluiten bij de in de basiswetgevingshandeling vastgestelde regeling.⁽¹⁵⁾

32. Wat betreft de toekenning van een uitvoeringsbevoegdheid bepaalt artikel 291, lid 1, VWEU dat de lidstaten alle maatregelen van intern recht nemen die nodig zijn ter uitvoering van de juridisch bindende handelingen van de Unie. Is het evenwel, zoals bepaald in lid 2 van dit artikel, nodig dat juridisch bindende handelingen van de Unie volgens eenvormige voorwaarden worden uitgevoerd, dan kennen deze handelingen uitvoeringsbevoegdheden toe aan de Commissie, of, in naar behoren gemotiveerde specifieke gevallen en in het kader van het gemeenschappelijk buitenlands en veiligheidsbeleid (GBVB), aan de Raad.⁽¹⁶⁾

33. Het is juist dat artikel 291 VWEU het begrip „uitvoeringshandeling” niet omschrijft(17), maar het Hof heeft verklaard dat het begrip „uitvoering” zowel de opstelling van uitvoeringsvoorschriften omvat als de toepassing van voorschriften op bijzondere gevallen door middel van individuele besluiten(18). Wat betreft de uitlegging van dit artikel heeft het Hof verwezen naar vaste rechtspraak die dateert van voor het Verdrag van Lissabon, volgens welke de Commissie in het kader van haar uitvoeringsbevoegdheid, waarvan de grenzen met name aan de hand van de algemene hoofddoelen van de wetgevingshandeling worden beoordeeld, bevoegd is om alle maatregelen te treffen die noodzakelijk of nuttig zijn voor de uitvoering van die handeling, *voor zover deze niet in strijd daarmee zijn*.(19)

34. Uit de rechtspraak van het Hof volgt ook dat de betrokken instelling in het kader van de uitoefening van de haar toegekende uitvoeringsbevoegdheid belast is met de *nadere bepaling* van de inhoud van een wetgevingshandeling om ervoor te zorgen dat deze in alle lidstaten volgens eenvormige voorwaarden wordt uitgevoerd.(20) Dienaangaande bepaalt de Commissie de wetgevingshandeling nader indien de bepalingen van de door haar vastgestelde uitvoeringshandeling enerzijds de door de wetgevingshandeling nagestreefde algemene hoofddoelen eerbiedigen en deze bepalingen anderzijds noodzakelijk of nuttig zijn voor de uitvoering van die handeling, *zonder dat zij deze aanvullen of wijzigen, zelfs niet de niet-essentiële onderdelen ervan*.(21)

35. Bovenstaande rechtspraak heeft betrekking op de gedelegeerde bevoegdheid en de uitvoeringsbevoegdheid van de *Commissie*.(22) In casu is het de *Raad* die de btw-richtlijn heeft vastgesteld op basis van artikel 93 EG (thans artikel 113 VWEU). Hij heeft ook artikel 9 bis vastgesteld, vervat in uitvoeringsverordening nr. 1042/2013, die is gebaseerd op artikel 397 van die richtlijn. Moet in dit verband bij de uitoefening van de uitvoeringsbevoegdheid in de zin van artikel 291, lid 2, VWEU, onderscheid worden gemaakt naargelang het bij de instelling die de uitvoeringshandeling vaststelt, om de Commissie of de Raad gaat?

36. Ik denk het niet.

37. Ten eerste volgt namelijk uit de bewoordingen van artikel 291, lid 2, VWEU dat ook de Raad uitvoeringsbevoegdheid heeft, in tegenstelling tot de krachtens artikel 290 VWEU gedelegeerde bevoegdheid die aan de Commissie is voorbehouden. Zoals het Hof heeft vastgesteld is het inderdaad zo dat de bevoegdheid om uitvoeringshandelingen vast te stellen slechts bij wijze van uitzondering kan worden voorbehouden aan de Raad, in „naar behoren gemotiveerde specifieke gevallen” alsook in gevallen waarin die bepaling uitdrukkelijk voorziet, die uitsluitend verband houden met het GBVB.(23) Daarom moet de Raad het besluit waarbij hij zich uitvoeringsbevoegdheden voorbehoudt omstandig motiveren.(24) In casu bepaalt artikel 397 van de btw-richtlijn dat de Raad op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen de nodige maatregelen ter uitvoering van deze richtlijn vaststelt.(25) De vaststelling van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 door de Raad, en met name van artikel 9 bis, is dus gebaseerd op een specifieke btw-rechtsgrond met het oog op de toepassing van de btw-richtlijn. De vaststelling van deze uitvoeringsverordening vormt dus mijns inziens een naar behoren gemotiveerd specifiek geval, overeenkomstig artikel 291, lid 2, VWEU.(26)

38. Ten tweede doet het feit dat de Raad uitvoeringsbevoegdheden uitoefent voor een handeling die hij zelf heeft vastgesteld, mijns inziens, niet af aan deze uitlegging. Het is juist dat de Raad artikel 28 van de btw-richtlijn als zodanig had kunnen wijzigen om de inhoud ervan te verduidelijken. Zo heeft Fenix in haar schriftelijke opmerkingen erop gewezen dat de Commissie op 1 december 2016 een voorstel voor een richtlijn(27) heeft ingediend met het oog op de wijziging van de tekst van dit artikel 28, dat uiteindelijk niet is opgenomen in richtlijn (EU) 2017/2455.(28) De Raad is evenwel ook gerechtigd een uitvoeringshandeling vast te stellen onder

de voorwaarden van artikel 291, lid 2, VWEU. In dit verband moet worden opgemerkt dat de wijziging van de btw-richtlijn op basis van artikel 113 VWEU met name vereist dat het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité worden geraadpleegd, wat niet is voorgeschreven voor de vaststelling van een uitvoeringsverordening uit hoofde van artikel 397 van de btw-richtlijn. De procedure tot wijziging van deze richtlijn is daardoor complexer en duurt langer dan het vaststellen van een uitvoeringshandeling, ook al kan in dit geval aan de voorwaarden van artikel 291, lid 2, VWEU worden voldaan.

39. Ten derde, ook al zou meer algemeen kunnen worden betoogd dat de Raad bij de vaststelling van een uitvoeringshandeling voor een van zijn eigen wetgevingshandelingen een ruimere bevoegdheid moet hebben dan de Commissie wanneer zij maatregelen neemt om een wetgevingshandeling van een andere instelling van de Unie uit te voeren (*quod non*), ik zie geen reden waarom de Raad anders zou moeten worden behandeld dan de Commissie met betrekking tot de uitvoeringsbevoegdheid krachtens artikel 291, lid 2, VWEU. De Raad kan immers worden verzocht de inhoud van een wetgevingshandeling nader te bepalen. Dit kan het geval zijn op het gebied van belastingen, met name in het geval van nieuwe technologieën (in dit geval elektronische handel die kan leiden tot lange ketens van dienstentransacties) waarmee rekening moet worden gehouden bij de uitvoering van bestaande wetgevingshandelingen. In deze situatie is de uitvoeringsverordening, overeenkomstig artikel 288 VWEU, van algemene strekking, verbindend in al haar onderdelen en rechtstreeks toepasselijk in elke lidstaat, ook al is de wetgevingshandeling een richtlijn, zoals in het onderhavige geval.

40. Hieraan zij toegevoegd dat volgens vaste rechtspraak van het Hof alleen de Uniewetgever bevoegd is tot vaststelling van de *essentiële voorschriften* betreffende een onderwerp, aangezien die voorschriften moeten worden vastgesteld in de basisregeling, en dat de bepalingen waarin de wezenlijke bestanddelen van een basisregeling zijn neergelegd en waarvan de vaststelling noopt tot het maken van *politieke keuzen* die tot de eigen verantwoordelijkheden van de Uniewetgever behoren, bijgevolg niet krachtens delegatie kunnen worden vastgesteld of deel kunnen uitmaken van uitvoeringshandelingen.(29)

41. Samenvattend volgt uit de rechtspraak van het Hof dat artikel 9 bis, in het licht van artikel 291, lid 2, VWEU en artikel 397 van de btw-richtlijn, geldig is wanneer het, om te beginnen, de door artikel 28 van deze richtlijn nagestreefde algemene hoofddoelen eerbiedigt en, voorts, noodzakelijk of nuttig is voor de uitvoering van artikel 28 zonder het aan te vullen of te wijzigen, zelfs niet wat de niet-essentiële onderdelen ervan betreft.

2. Verschil tussen „nader bepalen” en „aanvullen of wijzigen” van een wetgevingshandeling

42. Het verschil tussen gedelegeerde bevoegdheid en uitvoeringsbevoegdheid wordt ontleend aan de bewoordingen van de artikelen 290 en 291 VWEU en houdt in dat, wat betreft de gedelegeerde bevoegdheid, de betrokken instelling bepaalde niet-essentiële onderdelen van de wetgevingshandeling kan *aanvullen of wijzigen* en dat, wat betreft de uitvoeringsbevoegdheid, de instelling gehouden is de normatieve inhoud van een wetgevingshandeling *nader te bepalen*. Het onderscheid tussen „aanvullen of wijzigen” en „nader bepalen” van een wetgevingshandeling is echter niet zonder meer duidelijk.(30)

43. Zoals advocaat-generaal Cruz Villalón heeft opgemerkt, berust het principiële verschil tussen de uitgeoefende bevoegdheid bij delegatie van wetgeving en de bevoegdheid die wordt verleend bij uitvoeringshandelingen, op het feit dat de wetgever aan de betrokken instelling de mogelijkheid delegeert te beslissen over punten waarover hij in beginsel zelf had moeten beslissen, terwijl uitvoeringshandelingen betrekking hebben op normatieve bepalingen die op alle substantiële punten reeds door de wetgever zijn geregeld. Volgens de advocaat-generaal heeft,

gelet op dat verschil, artikel 291, lid 2, VWEU dus zonder meer betrekking op de uitvoerende bevoegdheid, welk begrip alles uitsluit wat niet noodzakelijk is voor de concrete toepassing van een volledig uitgewerkte en vastgestelde regel, terwijl artikel 290 VWEU bepaalt dat de doelstellingen, de inhoud en de strekking van de delegatie moeten zijn afgebakend en duidelijk maakt dat van de Commissie meer wordt verwacht dan alleen maar de uitvoering van een bepaling waarin al die punten reeds zijn geregeld, wat vraagt om normatieve „creativiteit” die onmogelijk is bij een zuivere uitvoering.(31)

44. In het kader van dit onderscheid lijkt het mij nuttig een vergelijking te trekken met het begrip „interpretatieve wet”, dat in de buurt komt van een uitvoeringshandeling. In die zin heeft met name de Cour de cassation (hoogste rechter in burgerlijke en strafzaken, Frankrijk) verklaard dat een wet enkel als interpretatief kan worden beschouwd als deze zich beperkt tot het erkennen, zonder iets te vernieuwen, van een reeds bestaand recht dat door een gebrekkige definitie vatbaar is geworden voor meningsverschillen.(32) Deze opvatting is bekend uit andere rechtsorden, waaronder de Griekse rechtsorde. Zo verduidelijken een interpretatieve wet (en een uitvoeringshandeling) de betekenis van een eerdere wet, zonder nieuwe bepalingen toe te voegen. Tegelijkertijd vormen de implementatie of uitvoering een normatieve activiteit, dat wil zeggen een activiteit die bestaat in het vaststellen van juridisch bindende handelingen, en het is daarom erg moeilijk een handeling te bedenken die niets toevoegt aan het normatieve kader dat is gedefinieerd door de wetgevingshandeling en deze laatste dus niet op enige wijze aanvult.(33) Daarom kan een uitvoeringshandeling niet per definitie worden opgevat als zijnde verstoken van enige normatieve werking. In die zin hanteert het Hof een ruime uitlegging van het begrip „uitvoering”.(34)

45. Naar mijn mening kan de betrokken instelling haar uitvoeringsbevoegdheid uitoefenen wanneer de wetgevingshandeling vatbaar is voor verschillende uitleggings, waardoor de lidstaten deze op uiteenlopende wijze zouden kunnen toepassen. In dat kader zal de uitvoeringshandeling een van deze uitleggings behouden om de toepassing van deze wetgevingshandeling te standaardiseren. Met andere woorden, de gekozen uitlegging is al in die wetgevingshandeling opgenomen, naast misschien andere mogelijke uitleggings ervan. De instelling die uitvoeringsbevoegd is, komt dus niet met iets nieuws maar kiest voor een uitlegging die volgens de rechtspraak van het Hof noodzakelijk of nuttig is om de uitvoering van de handeling onder uniforme voorwaarden in alle lidstaten te waarborgen. De uitvoeringshandeling beperkt zich dus tot een *verduidelijking en concretisering* van de wetgevingshandeling, zonder deze aan te vullen door (niet?essentiële) elementen toe te voegen of te wijzigen.(35)

B. Toepassing van artikel 28 van de btw-richtlijn door artikel 9 bis

46. Om te beginnen zij opgemerkt dat Fenix voor de verwijzende rechter heeft aangevoerd niet binnen de werkingssfeer van artikel 9 bis te vallen en ter terechtzitting heeft betoogd evenmin onder artikel 28 van de btw-richtlijn te vallen, aangezien zij niet in eigen naam handelde maar voor rekening van een ander door enkel de dienstverlening tussen Creators en Fans te faciliteren. Voorts heeft de verwijzende rechter aangegeven dat de belastingdienst de betrokken belastingaanslagen uitsluitend op grond van artikel 9 bis heeft vastgesteld, zonder de toepassing van artikel 28 van de btw-richtlijn als zodanig te verifiëren.

47. Volgens vaste rechtspraak van het Hof rust er een vermoeden van relevantie op de vragen betreffende de uitlegging van het Unierecht die de nationale rechter heeft gesteld binnen het onder diens eigen verantwoordelijkheid geschetste wettelijke en feitelijke kader, ten aanzien waarvan het niet aan het Hof is de juistheid te onderzoeken. Het Hof kan een verzoek van een nationale rechter enkel afwijzen wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het Unierecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het

vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen.(36)

48. In de onderhavige zaak blijkt uit het aan het Hof overgelegde dossier niet duidelijk dat de situatie in casu overeenkomt met een van deze gevallen. Het geschil in het hoofdgeding vloeit immers voort uit het besluit van de belastingdienst volgens hetwelk Fenix moest worden beschouwd als handelend in eigen naam op grond van artikel 9 bis. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt dat Fenix in het kader van dat geschil heeft aangevoerd dat dat artikel ongeldig was. Aangezien artikel 9 bis is vastgesteld als uitvoeringshandeling van artikel 28 van de btw-richtlijn, impliceert de beoordeling van de geldigheid van dit artikel het onderzoeken van de relatie tussen deze twee artikelen, die het onderwerp is van de prejudiciële vraag die daarom ontvankelijk lijkt. Belangrijk om hieraan toe te voegen is dat de verwijzende rechter, gelet op de bewoordingen van die vraag, ervan uitgaat dat Fenix in casu in eigen naam maar voor rekening van de Creators handelt.

49. Bijgevolg moet de betekenis van artikel 28 van de btw-richtlijn en daarna de draagwijdte van artikel 9 bis worden geanalyseerd om na te gaan of laatstgenoemde bepaling inderdaad een handeling ter uitvoering van artikel 28 is in de zin van artikel 291, lid 2, VWEU.

1. **Artikel 28 van de btw-richtlijn**

50. Artikel 28 van de btw-richtlijn bepaalt dat wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend in eigen naam, maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, de betrokken belastingplichtige geacht wordt deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.(37)

51. Dit artikel, dat een zelfstandige betekenis binnen het recht van de Unie heeft, vestigt een *vermoeden* („de betrokken belastingplichtige [wordt] geacht”). Volgens de rechtspraak van het Hof creëert deze bepaling een juridische fictie waarbij twee identieke diensten achtereenvolgens worden verricht. Volgens deze fictie wordt de marktdeelnemer die bij de dienstverrichting als tussenpersoon handelt en de commissionair is, geacht in eerste instantie de betrokken diensten van de marktdeelnemer voor wiens rekening hij handelt en die de opdrachtgever is, te hebben ontvangen en in tweede instantie deze diensten zelf aan de klant te verstrekken.(38) Bijgevolg wordt in de rechtsverhouding tussen de opdrachtgever en de commissionair hun respectieve rol van dienstverrichter en uitbetaler fictief omgekeerd voor de toepassing van de btw.(39) Dezelfde redenering geldt voor de verwerving van goederen ingevolge een overeenkomst tot koop in commissie overeenkomstig artikel 14, lid 2, onder c), van de btw-richtlijn, dat ook onder titel IV ervan valt.(40)

52. Hieruit volgt dat voor de toepassing van artikel 28 van de btw-richtlijn aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, te weten, ten eerste, dat er een lastgeving bestaat ter uitvoering waarvan de commissionair voor rekening van de opdrachtgever optreedt bij de verrichting van een dienst, en, ten tweede, dat de door de commissionair afgenomen diensten identiek zijn aan die welke aan de opdrachtgever zijn overgedragen.(41) Deze tweede voorwaarde houdt in voorkomend geval een overdracht van het hieraan verbonden eigendomsrecht in.(42)

53. Het Hof heeft hieraan toegevoegd dat artikel 28 van de btw-richtlijn onder hoofdstuk V („Belastbare handelingen”) valt en in algemene bewoordingen is geformuleerd zonder enige beperking van werkingssfeer of draagwijdte.(43) De achtereenvolgens verrichte diensten vallen dus binnen de werkingssfeer van de btw en hieruit volgt dat indien de dienstverrichting waarbij een commissionair als tussenpersoon handelt, aan de btw is onderworpen, de rechtsverhouding tussen die commissionair en de opdrachtgever ook aan de btw onderworpen is.(44)

54. Dit artikel 28 heeft betrekking op een tussenpersoon die in de rechtsleer wordt omschreven als „ondoorzichtig”(45), aangezien de belastingplichtige in eigen naam, maar voor rekening van anderen handelt(46), in tegenstelling tot een zogenoemde „transparante” tussenpersoon, die handelt in naam en voor rekening van anderen, bedoeld in met name artikel 46 van de btw-richtlijn betreffende dienstverlening door tussenpersonen.(47) In die zin bevat de btw-richtlijn zelf, zoals het Hof heeft verklaard, bijzondere regels voor diensten verricht door een commissionair, die in eigen naam, maar voor rekening van een derde handelt, die verschillen van de regels die gelden voor diensten verricht door een lasthebber, die voor naam en rekening van een derde handelt.(48) In casu gaat het om deze bijzondere regels die van toepassing zijn op ondoorzichtige tussenpersonen.

2. **Artikel 9 bis**

55. De uitlegging en draagwijdte van artikel 9 bis hebben in de rechtsleer belangstelling.(49) In de context van de onderhavige zaak moet, zoals vermeld in punt 41 van deze conclusie, worden nagegaan of, om te beginnen, artikel 9 bis de essentiële algemene doelstellingen die worden nagestreefd door artikel 28 van de btw-richtlijn in acht neemt en, voorts, noodzakelijk of nuttig is voor de uitvoering van dit laatste artikel zonder het aan te vullen of te wijzigen, zelfs niet in zijn niet-essentiële onderdelen.

a) ***Inachtneming door artikel 9 bis van de essentiële algemene doelstellingen die worden nagestreefd door artikel 28 van de btw-richtlijn***

56. Artikel 28 van de btw-richtlijn heeft tot doel de voorwaarden vast te stellen waaronder een commissionair wordt beschouwd als dienstverrichter onder het gemeenschappelijke btw-stelsel. Deze bepaling dateert in wezen uit het jaar 1977(50), dat wil zeggen een tijd waarin elektronische handel nog niet bestond.

57. Zoals valt te lezen in overweging 4 van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 is haar doelstelling te zorgen voor een eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel door maatregelen vast te stellen ter uitvoering van de btw-richtlijn, onder andere betreffende de verrichting van diensten. Overweging 5 van deze uitvoeringsverordening voegt hieraan toe dat deze uitvoeringsbepalingen specifieke voorschriften omvatten die een antwoord geven op bepaalde toepassingsvragen, en, uitsluitend in die specifieke gevallen, moeten zorgen voor een eenvormige aanpak in de gehele Unie. Bovendien vermeldt overweging 4 van uitvoeringsverordening nr. 1042/2013 dat dient te worden gespecificeerd wie de dienstverrichter voor doeleinden van de btw is, wanneer langs elektronische weg verrichte diensten of telefoondiensten via het internet worden aangeboden, en voor een afnemer worden verricht via een telecommunicatienetwerk of via een interface of portaal.

58. Dienaangaande legt artikel 9 bis, dat is opgenomen tussen de verschillende bepalingen van uitvoeringsverordening nr. 282/2011, vast hoe „voor de toepassing van artikel 28 van [de btw-richtlijn]” laatstgenoemd artikel moet worden uitgelegd wanneer langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties.

59. Enerzijds is artikel 28 van de btw-richtlijn *in algemene bewoordingen verrat*, zonder enige beperking met betrekking tot de werkingssfeer of de draagwijdte ervan.(51) Daarom is geen enkele categorie van diensten uitgesloten van de materiële werkingssfeer van dit artikel. Anderzijds heeft artikel 9 bis betrekking op de specifieke vraag in welk geval een tussenpersoon btw-plichtig is wanneer langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht via met name een onlineplatform. Het lijkt mij duidelijk dat deze vraag binnen de draagwijdte van artikel 28 van

de btw-richtlijn valt. Bijgevolg ben ik van mening dat artikel 9 bis de essentiële algemene doelstellingen in acht neemt die met dat artikel 28 worden nagestreefd.

b) **Noodzaak of nut van artikel 9 bis voor de uitvoering van artikel 28 van de btw-richtlijn**

60. Uit de rechtspraak van het Hof volgt dat gelet op de beoordelingsbevoegdheid waarover de Uniewetgever beschikt wanneer hij beslist om een gedelegeerde bevoegdheid dan wel een uitvoeringsbevoegdheid toe te kennen, de rechterlijke toetsing beperkt is tot de vraag of de wetgever zonder kennelijke beoordelingsfouten redelijkerwijze tot de slotsom is kunnen komen dat, enerzijds, het wettelijk kader dat hij in artikel 28 van de btw-richtlijn heeft vastgesteld, met het oog op de uitvoering ervan, slechts nader hoeft te worden bepaald, zonder de noodzaak van wijziging of aanvulling van niet-essentiële elementen en, anderzijds, dat de bepalingen van dit artikel uniforme uitvoeringsvoorwaarden vereisen.(52)

61. Vóór de vaststelling van artikel 9 bis heeft de situatie van commissionairs met betrekking tot de btw aanleiding gegeven tot discussies in het btw-comité die hebben geleid tot de opstelling van richtsnoeren tijdens zijn 93e bijeenkomst van 1 juli 2011.(53) Dit comité was met name „nagenoeg unaniem” van mening dat om de plaats van levering van elektronische diensten vast te stellen die door een eindgebruiker, online of via andere telecommunicatienetwerken, worden ontvangen van een aanbieder van elektronische diensten via een tussenpersoon of een derde bij de transactie betrokken partij, moet worden vastgesteld wie de aanbieder is van de elektronische dienst. Dit comité was tevens „nagenoeg unaniem” van mening dat wanneer een elektronische dienst wordt geleverd aan de eindverbruiker, de tussenpersoon of de derde partij die tussenkomt in de transactie geacht wordt in eigen naam te hebben gehandeld, tenzij, in de relatie met de eindgebruiker, de aanbieder van de elektronische dienst zelf uitdrukkelijk wordt aangeduid als de aanbieder van de elektronische dienst.

62. Na de vaststelling van artikel 9 bis heeft de Commissie een toelichting opgesteld betreffende onder andere deze bepaling.(54) Zoals uitdrukkelijk vermeld in deze toelichting, is zij juridisch niet bindend. Bijgevolg kan met deze toelichting als zodanig niet de geldigheid van artikel 9 bis worden beoordeeld, temeer daar zij door de Commissie en niet door de Raad is opgesteld. Niettemin vormt deze toelichting een document dat, naar mijn mening, in aanmerking kan worden genomen waar het gaat om verduidelijking van de doelstellingen van de Raad bij de vaststelling van dit artikel. Zo valt in deze toelichting te lezen dat „[w]anneer telecommunicatiediensten en elektronische diensten voor een eindafnemer (b2c) worden verricht, [...] het de dienstverrichter [is] die de btw aan de belastingdienst moet betalen. Het is daarom van essentieel belang dat met zekerheid wordt vastgesteld wie de dienstverrichter is, in het bijzonder wanneer de diensten niet rechtstreeks, maar via tussenpersonen aan de eindafnemer worden verleend.”(55) De Commissie heeft hieraan toegevoegd dat „[d]e toeleveringsketens vaak lang [zijn] en [...] grensoverschrijdend [kunnen] zijn. Indien dit het geval is, kan het moeilijk zijn te weten wanneer de diensten uiteindelijk voor een eindafnemer worden verricht en wie de btw op die dienstverrichting verschuldigd is. Om aan alle betrokken partijen rechtszekerheid te bieden en te garanderen dat de btw wordt geïnd, was het noodzakelijk te bepalen wie in de keten moet worden gezien als de persoon die de dienst voor de eindafnemer verricht.”(56)

63. Uit deze elementen volgt dat artikel 9 bis *technisch van aard* is, namelijk om de situatie van commissionairs die actief zijn op het gebied van elektronische handel te verduidelijken, door criteria vast te stellen voor het identificeren van de dienstverrichter ter bepaling van de btw-plichtige en de plaats van de belastbare transacties.(57) Zoals de Commissie in de toelichting heeft aangegeven, heeft deze verduidelijking een tweeledig doel, namelijk het waarborgen van de rechtszekerheid van de verschillende tussenpersonen in de transactieketen en de juiste inning van de btw ter zake van de verschillende dienstverrichtingen. Bij gebreke van een dergelijke

verduidelijking zal het probleem van dubbele belasting van grensoverschrijdende transacties, zoals bedoeld in overweging 62 van de btw-richtlijn, zich waarschijnlijk voordoen of, omgekeerd, dat van niet-belasting in een keten die met name een onlineplatform omvat. Volgens de rechtspraak van het Hof maakt de juiste toepassing van de btw-richtlijn het mogelijk dubbele belasting te voorkomen en de fiscale neutraliteit te waarborgen.⁽⁵⁸⁾ Bovendien zou, bij gebreke van een bepaling die een uniforme toepassing van het huidige btw-stelsel op dit gebied vaststelt, elk van de dienstverrichters individueel deze belasting verschuldigd kunnen zijn, wat inhoudt dat elk van hen in de verschillende betrokken staten moet worden opgespoord, wat de inning ervan nagenoeg onmogelijk maakt. Hieraan moet worden toegevoegd dat de btw een eigen middel van de Unie is.

64. In deze omstandigheden ben ik van mening dat de Raad redelijkerwijs ervan mocht uitgaan dat hij bevoegd was om de normatieve inhoud van artikel 28 van de btw-richtlijn met betrekking tot elektronische diensten nader te bepalen, in overeenstemming met artikel 291, lid 2, VWEU, en dat de toekenning van een uitvoeringsbevoegdheid aan deze instelling als redelijk kan worden beschouwd teneinde uniforme voorwaarden voor de uitvoering van dit artikel 28 met betrekking tot deze diensten te waarborgen. In die zin lijkt artikel 9 bis noodzakelijk dan wel nuttig voor de uitvoering van artikel 28.

c) *Strekt artikel 9 bis tot nadere bepaling van artikel 28 van de btw-richtlijn zonder dit aan te vullen of te wijzigen?*

65. In dit stadium is het nodig de bewoordingen van artikel 9 bis in detail te onderzoeken om na te gaan of het artikel 28 van de btw-richtlijn daadwerkelijk nader bepaalt zonder het aan te vullen of te wijzigen. Artikel 9 bis omvat drie leden, waarvan het eerste uit drie alinea's bestaat, waarop de overwegingen van de verwijzende rechter en de opmerkingen van Fenix tot staving van de ongeldigheid van dat artikel betrekking hebben.

66. Artikel 9 bis, lid 1, eerste alinea (hierna: „eerste alinea”), bepaalt dat wanneer de langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht via een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties, een belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, voor de toepassing van artikel 28 van de btw-richtlijn geacht wordt in eigen naam maar voor rekening van de verrichter van deze diensten te handelen, tenzij die dienstverrichter door die belastingplichtige uitdrukkelijk wordt aangewezen als degene die de dienst verricht en dat in de contractuele regelingen tussen de partijen duidelijk wordt gemaakt.

67. Artikel 9 bis, lid 1, tweede alinea (hierna: „tweede alinea”), bepaalt dat teneinde de verrichter van de langs elektronische weg verrichte diensten te beschouwen als zijnde uitdrukkelijk door de belastingplichtige aangewezen als degene die deze diensten verricht, aan twee cumulatieve voorwaarden moet worden voldaan, namelijk, om te beginnen, dat in de factuur die wordt opgemaakt of beschikbaar wordt gesteld door elke belastingplichtige door wiens tussenkomst de langs elektronische weg verrichte diensten worden verricht, deze diensten en de dienstverrichter worden vermeld, en, voorts, dat in de rekening die of het betalingsbewijs dat wordt opgemaakt of ter beschikking van de afnemer wordt gesteld, de elektronische diensten en de dienstverrichter worden vermeld.

68. Ingevolge artikel 9 bis, lid 1, derde alinea (hierna: „derde alinea”), is het, voor de toepassing van lid 1 een belastingplichtige die, wat langs elektronische weg verrichte diensten betreft, goedkeuring verleent om de afnemer de diensten in rekening te brengen of om de diensten te verrichten, of de algemene voorwaarden voor het verrichten van de diensten vaststelt, niet toegestaan uitdrukkelijk een andere persoon aan te wijzen als de verrichter van deze diensten.

69. Wat betreft de eerste alinea zij erop gewezen dat artikel 28 van de btw-richtlijn betrekking

heeft op de situatie van een belastingplichtige „handelend [in] eigen naam, maar voor rekening van een ander”, zonder te definiëren *wanneer* een belastingplichtige als zodanig wordt aangemerkt. Volgens de eerste alinea wordt voor diensten die langs elektronische weg worden verricht, met name via een onlineplatform, de belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, *geacht* in eigen naam, maar voor rekening van de verrichter van deze diensten te handelen. Indien dit vermoeden van toepassing is, volgt uit artikel 28 van de btw-richtlijn dat deze belastingplichtige dan geacht wordt de betrokken dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht, wat betekent dat hij als commissionair btw verschuldigd is.

70. Zoals Fenix terecht opmerkt, wordt het vermoeden in de eerste alinea, dat beoogt om nader te bepalen *wanneer* een tussenpersoon in eigen naam maar voor rekening van een ander handelt, niet genoemd in artikel 28 van de btw-richtlijn. Fenix leidt hieruit af dat het een aanvulling of wijziging van dit artikel is die verder gaat dan de loutere uitvoering. De bewoordingen „handelend [in] eigen naam” in dat artikel zouden geen uitvoeringshandeling vereisen en zouden volgens de rechtspraak van het Hof moeten worden gezien in het licht van de contractuele relatie tussen de partijen. Het in de eerste alinea vastgestelde vermoeden zou evenwel, in strijd met deze rechtspraak, ongeacht de contractuele en commerciële realiteit, van toepassing zijn. Bovendien zou dit vermoeden bepalen dat commissionairs geacht worden een dienst te verrichten en te ontvangen, zelfs wanneer het duidelijk is dat er sprake is van lastgeving en de identiteit van de opdrachtgever bekend is, wat een wijziging zou behelzen van de btw-plichtigheid van commissionairs uit hoofde van artikel 28 van de btw-richtlijn.

71. Ik deel deze uitlegging niet.

72. Ten eerste stelt Fenix namelijk dat de Uniewetgever niet de bedoeling heeft gehad om in artikel 28 van de btw-richtlijn de vraag te regelen *wanneer* een tussenpersoon door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, in eigen naam handelt. Bedoeld in dat artikel is evenwel het begrip „een belastingplichtige, handelend [in] eigen naam, maar voor rekening van een ander”, zijnde een autonoom begrip van het Unierecht. In dit kader wordt in de eerste alinea met de vaststelling van een vermoeden de strekking van dit begrip nader bepaald (en niet aangevuld). Deze alinea verduidelijkt en concretiseert aldus artikel 28 van de btw-richtlijn, dat in algemene termen is gesteld, met betrekking tot de specifieke situatie van langs elektronische weg verrichte diensten met het oog op de uitvoering van dit artikel onder uniforme voorwaarden in alle lidstaten.

73. Ten tweede is de Raad volgens vaste rechtspraak van het Hof bevoegd alle maatregelen te treffen die noodzakelijk of nuttig zijn voor de uitvoering van artikel 28 van de btw-richtlijn, voor zover deze niet in strijd daarmee zijn.⁽⁵⁹⁾ Het in de eerste alinea vastgelegde vermoeden is niet in strijd met de bewoordingen van dit artikel. Met andere woorden, de door de Raad in de eerste alinea gekozen uitlegging is al in die wetgevingshandeling opgenomen, naast misschien andere mogelijke uitleggingen ervan.⁽⁶⁰⁾

74. Ten derde is het in de eerste alinea vastgestelde vermoeden weerlegbaar. Volgens de bepalingen van deze alinea wordt dit vermoeden weerlegd wanneer de dienstverrichter door de belastingplichtige uitdrukkelijk wordt aangewezen als degene die de dienst verricht en dat in de contractuele regelingen tussen de partijen duidelijk wordt gemaakt. Bijgevolg houdt deze alinea rekening met de contractuele en commerciële realiteit van de relaties tussen de tussenpersonen in de transactieketen. Zij kunnen dus overeenkomen dat de belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, niet als de dienstverrichter wordt beschouwd en in dat geval dus niet btw-plichtig is.

75. Ten vierde had artikel 28 van de btw-richtlijn, zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen benadrukt reeds vóór de vaststelling van artikel 9 bis tot doel de btw-plicht voor diensten waarbij een tussenpersoon betrokken is die in eigen naam maar voor rekening van een

ander handelt, te verschuiven. In dit artikel wordt namelijk, door wat in punt 35 van het arrest Henfling e.a. als juridische fictie wordt aangeduid, reeds bepaald dat deze tussenpersoon wordt geacht de betrokken diensten persoonlijk te hebben verricht en als zodanig btw-plichtig is. Volgens de eerste alinea staat het de dienstverrichter en de commissionair onverminderd vrij om krachtens contractuele afspraken deze dienstverrichter aan te wijzen als degene die de dienst verricht. Bijgevolg is er geen sprake van een wijziging in de aanpak van de btw-plicht van commissionairs uit hoofde van artikel 28 van de btw-richtlijn. Gezien het bovenstaande ben ik van mening dat de eerste alinea artikel 28 van de btw-richtlijn *nader bepaalt*, zonder het te wijzigen of aan te vullen.

76. Met betrekking tot de tweede alinea stelt Fenix dat deze bepaling strikte en beperkte criteria vaststelt voor het weerleggen van het in de eerste alinea vastgelegde vermoeden, die niet voorkomen in artikel 28 van de btw-richtlijn, alsook twee aanvullende verplichte en cumulatieve criteria. In dit verband moet worden opgemerkt dat deze alinea rechtstreeks verband houdt met de eerste alinea en dezelfde logica volgt, aangezien zij nader bepaalt onder welke voorwaarden de aanbieder van langs elektronische weg verrichte diensten uitdrukkelijk door de commissionair wordt aangewezen als verrichter van deze diensten. Deze voorwaarden hebben betrekking op de gegevens die op de factuur moeten staan, een document dat in principe wordt afgeleverd door een als btw-plichtig ingeschreven onderneming die diensten verricht. Het gaat dus om het bewijs met betrekking tot de weerlegging van het vermoeden dat de tussenpersoon door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, in eigen naam maar voor rekening van de dienstverrichter handelt, waarvan de beoordeling aan de nationale rechter staat. Aangezien de eerste alinea mijns inziens geldig is daar deze onder de uitvoeringsbevoegdheid van de Raad valt, lijkt de tweede alinea, die binnen hetzelfde kader valt, eveneens geldig.

77. De derde alinea bepaalt dat het een belastingplichtige die goedkeuring verleent om de afnemer de diensten in rekening te brengen of om de diensten te verrichten, of de algemene voorwaarden voor het verrichten van de diensten vaststelt, niet is toegestaan uitdrukkelijk een andere persoon aan te wijzen als de verrichter van deze diensten. Uit deze alinea volgt dat, wanneer aan deze voorwaarden is voldaan, het vermoeden niet kan worden weerlegd en dus onweerlegbaar wordt.

78. Fenix stelt dat die voorwaarden niet zijn geregeld in artikel 28 van de btw-richtlijn. Uit de derde alinea zou volgen dat het voor een onlineplatform uiterst moeilijk is om de toepassing van dit artikel terzijde te schuiven ten gunste van de situatie waarin de contractuele, commerciële en economische realiteit voorrang heeft. Evenals de verwijzende rechter verwijst Fenix, om te beginnen, naar werkdocument nr. 885(61), dat zou aangeven dat de met artikel 9 bis beoogde werking een zo ruim mogelijke toepassing van dat artikel is en, voorts, het verslag(62) ter onderbouwing van het voorstel van de Commissie van 1 december 2016(63), waaruit zou blijken dat dit artikel niet tot doel heeft uitvoering te geven aan artikel 28 van de btw-richtlijn, maar om de btw-plicht te verschuiven naar de tussenpersoon. Het zou dus gaan om een wijziging van het kader van dit artikel 28 die verder gaat dan de aan de Raad verleende uitvoeringsbevoegdheid.

79. Voorts zou de toelichting een uitlegging van artikel 9 bis hanteren die het onmogelijk maakt het vermoeden wat betreft een onlineplatform te weerleggen. Wat de vaststelling van de algemene leveringsvoorwaarden in de zin van de derde alinea betreft, zou uit de toelichting immers blijken dat het bijvoorbeeld gaat om de algemene voorwaarden die zijn vastgesteld door marktplaatsen of soortgelijke platformen die gebruikers uitnodigen om de algemene gebruiksvoorwaarden van de website of het platform te aanvaarden. Volgens Fenix zijn de gebruiksvoorwaarden van een onlineplatform echter niet de algemene leveringsvoorwaarden in de zin van de derde alinea. Als dit het geval zou zijn, zouden alle onlineplatformen onder artikel 28 van de btw-richtlijn vallen, ongeacht de contractuele voorwaarden met betrekking tot de lastgeving en de economische en

commerciële realiteit, tenzij zij geen voorwaarden voor het gebruik van hun website hebben, wat commercieel onverstandig zou zijn. Fenix voegt hieraan toe dat, wat betreft de goedkeuring om de afnemer de diensten in rekening te brengen of om de diensten te verrichten, de toelichting zou vermelden dat de situaties beoogd zijn waarin de belastingplichtige onder andere de voorwaarden van de verrichting kan „beïnvloeden”. Deze ruime uitlegging zou de toepassing van artikel 28 van de btw-richtlijn nog meer wijzigen.

80. Zoals interveniënten ter terechtzitting hebben opgemerkt, staat de derde alinea centraal in deze zaak en de geldigheid van het onweerlegbare vermoeden dat in deze alinea is vastgelegd, wordt door een aantal auteurs wat betreft artikel 28 van de btw-richtlijn in twijfel getrokken.⁽⁶⁴⁾ Mijns inziens kunnen de door Fenix aangevoerde argumenten ter ondersteuning van de ongeldigheid van de derde alinea in vier categorieën worden ingedeeld.

81. De eerste categorie argumenten heeft betrekking op het doel van de derde alinea, namelijk het verschuiven van de btw-plicht naar de tussenpersoon, in tegenstelling tot artikel 28 van de btw-richtlijn. Zoals in punt 75 van deze conclusie is opgemerkt, was het doel van artikel 28 van de btw-richtlijn en daarvoor van artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn evenwel reeds om de btw-plicht naar de commissionair te verschuiven. Artikel 9 bis en de derde alinea ervan gaan in dezelfde richting door de modaliteiten van deze verschuiving met betrekking tot langs elektronische weg verrichte diensten *nader te bepalen*.

82. De tweede categorie argumenten verwijst naar de analyse van artikel 9 bis van de Commissie in de toelichting. Zoals ik in punt 62 van deze conclusie heb benadrukt, is deze toelichting evenwel niet juridisch bindend en biedt zij als zodanig niet de mogelijkheid van een beoordeling van de geldigheid van artikel 9 bis. Of de Raad zijn uitvoeringsbevoegdheid heeft overschreden, moet dus enkel op basis van de bewoordingen van dit artikel worden nagegaan. In elk geval is het argument van Fenix dat het voor onlineplatformen „commercieel onverstandig” zou zijn om geen gebruiksvoorwaarden voor hun website vast te stellen, in casu irrelevant. Het gaat hier immers om een keuze van de betrokken platformen, die wellicht commercieel noodzakelijk is, maar die fiscale gevolgen heeft, ook al zijn die gevolgen ongewenst.

83. De derde categorie argumenten verwijst naar de rechtspraak van het Hof volgens welke het in aanmerking nemen van de economische en commerciële realiteit een fundamenteel criterium is voor de toepassing van het gemeenschappelijke btw-stelsel.⁽⁶⁵⁾ Zo heeft het Hof in punt 42 van het arrest Henfling e.a., met betrekking tot de activiteit van zelfstandige exploitanten van wedkantoren waar het in die zaak om ging, verklaard dat hoewel de voorwaarde van artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn dat de belastingplichtige in eigen naam maar voor rekening van een derde handelt, aan de hand van de betrokken contractuele verhoudingen moet worden uitgelegd, dit niet wegneemt dat de goede werking van het bij deze richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel van de verwijzende rechter vereist dat hij concreet onderzoekt of kan worden aangetoond of, gelet op alle gegevens van de zaak, deze zelfstandige exploitanten van wedkantoren bij de inzameling van de weddenschappen daadwerkelijk in eigen naam handelden. Vervolgens heeft het Hof in punt 43 van dat arrest aangegeven welke factoren in aanmerking moesten worden genomen om vast te stellen of deze zelfstandige exploitanten van wedkantoren al dan niet in eigen naam handelden.

84. Niettemin zij erop gewezen dat de situatie die in het hoofdgeding aan de orde is, aanzienlijke verschillen vertoont met de zaak die heeft geleid tot het arrest Henfling e.a. In het kader van de toepassing van artikel 28 van de btw-richtlijn heeft artikel 9 bis namelijk nadere bepalingen gegeven – die op de datum van het arrest Henfling e.a. nog niet bestonden – over de situatie van commissionairs, door aan te geven in hoeverre een belastingplichtige door wiens tussenkomst elektronische diensten worden verricht, verondersteld wordt in eigen naam maar voor

rekening van een ander te handelen.(66)

85. Bovendien wordt volgens de eerste alinea een belastingplichtige door wiens tussenkomst de dienst wordt verricht, geacht in eigen naam maar voor rekening van de verrichter van deze diensten te handelen. In dit verband vermeldt de derde alinea drie voorwaarden waaronder het vermoeden onweerlegbaar wordt, namelijk wanneer de belastingplichtige goedkeuring verleent om de afnemer de diensten in rekening te brengen of om de diensten te verrichten, of de algemene voorwaarden voor het verrichten van de diensten vaststelt. Is slechts aan een van deze voorwaarden voldaan, dan kan deze belastingplichtige niet expliciet een andere persoon als dienstverrichter aanwijzen. Hoewel artikel 28 van de btw-richtlijn niet bepaalt onder welke voorwaarden een belastingplichtige geacht moet worden door zijn „tussenkomst” de dienst te verrichten, blijkt dat in de drie in de derde alinea genoemde situaties de tussenpersoon daadwerkelijk tussenkomt(67) in de dienstverrichting, met als gevolg dat hij onweerlegbaar wordt geacht in eigen naam maar voor rekening van de verrichter van deze diensten te handelen.(68)

86. Met name wanneer een onlineplatform „de algemene voorwaarden voor het verrichten” van de diensten vaststelt, beslist het eenzijdig over deze voorwaarden, die voor de eindgebruiker bindend zijn voordat de dienst wordt verricht.(69) In een dergelijke situatie lijkt het mij voor de hand liggend dat dit platform door zijn beslissing ervoor kiest om als tussenpersoon de dienst te verrichten en dus moet worden beschouwd als de dienstverrichter, met alle gevolgen van dien wat de btw betreft. Het verschil is duidelijk met het scenario genoemd in artikel 9 bis, lid 3, volgens hetwelk dit artikel niet van toepassing is op een belastingplichtige die *alleen voorziet* in de verwerking van betalingen met betrekking tot langs elektronische weg verrichte diensten of tot telefoondiensten die worden aangeboden via het internet, en *waarbij die diensten niet door zijn tussenkomst worden verricht*. In een dergelijk geval verricht de belastingplichtige de dienst immers niet door zijn tussenkomst. Anders gezegd, de derde alinea houdt mijns inziens rekening met de economische en commerciële realiteit en niet met de contractuele verhoudingen.(70) Gelet op de rechtspraak van het Hof met betrekking tot artikel 28 van de btw-richtlijn, alsmede die met betrekking tot artikel 14, lid 2, onder c), van deze richtlijn, die eveneens gebaseerd is op de economische realiteit(71), heeft de Raad met de vaststelling van de derde alinea dus niet zijn uitvoeringsbevoegdheid overschreden.

87. In dezelfde zin heeft het btw-comité in zijn richtsnoeren(72) „unaniem” afgesproken dat een dienstverrichter die tussenkomt in de keten niet het recht kan hebben om, in strijd met de feiten en de toepasselijke wettelijke bepalingen, te beslissen dat hij de dienst niet door zijn tussenkomst verricht en daarom niet binnen de werkingssfeer van artikel 9 bis valt. De derde alinea behoudt hier op basis van de feiten betreffende de reële situatie van de tussenpersoon in de transactieketen een onweerlegbaar vermoeden, teneinde rekening te houden met de economische realiteit. Wanneer een belastingplichtige door zijn tussenkomst een dienst verricht, kunnen de contractuele voorwaarden die bepalen dat hij niet de dienstverrichter is, dus niet van toepassing zijn.

88. De vierde categorie argumenten, die door Fenix reeds is aangevoerd voor de eerste alinea, heeft betrekking op het feit dat de tussenpersoon op grond van het in de derde alinea gestelde vermoeden wordt geacht in eigen naam maar voor rekening van een ander te handelen, zelfs wanneer er duidelijk sprake is van lastgeving en de identiteit van de opdrachtgever bekend is. Fenix stelt dat in een dergelijke situatie de tussenpersoon niet mag worden beschouwd als de verrichter of de afnemer van de dienst.

89. Dienaangaande zij opgemerkt dat aangezien in artikel 28 van de btw-richtlijn is bepaald dat de belastingplichtige „voor rekening van een ander” moet handelen, er volgens de rechtspraak van het Hof tussen de commissionair en de opdrachtgever een overeenkomst moet bestaan die ertoe

strekt de lastgeving tot stand te brengen, in uitvoering waarvan de commissionair voor rekening van de opdrachtgever tussenkomt bij de dienstverrichting.(73) Zoals de Commissie heeft opgemerkt, zijn toeleveringsketens vaak lang en kunnen ze grenzen overschrijden.(74) Onder deze omstandigheden moet er rekening mee worden gehouden dat in het kader van een keten van transacties die betrekking hebben op het verrichten van diensten op het gebied van elektronische handel, de commissionair in beginsel een ondoorzichtige tussenpersoon is. Het enkele feit dat in een bepaalde specifieke situatie de lastgeving duidelijk is en de identiteit van de opdrachtgever bekend is, zoals Fenix in het hoofdgeding stelt, lijkt mij niet voldoende om de derde alinea als zodanig ongeldig te verklaren.

d) **Aanvullende overwegingen**

90. Volgens de verwijzende rechter gaat artikel 9 bis veel verder dan het voorstel voor een verordening van de Commissie(75), waarin met betrekking tot artikel 9 bis was bepaald dat wanneer de omroep- of elektronische diensten van een dienstverrichter worden aangeboden via het telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal zoals een marktplaats voor applicaties die eigendom is van een tussenpersoon of een derde partij die betrokken is bij de dienst, de tussenpersoon of de derde partij voor de toepassing van artikel 28 van de btw-richtlijn wordt geacht in eigen naam maar voor rekening van de dienstverrichter te handelen „tenzij laatstgenoemde, met betrekking tot de eindgebruiker, uitdrukkelijk is aangewezen als degene die de dienst verleent”. Uit dit voorstel zou volgen dat het vermoeden zou moeten gelden „tenzij anderszins vermeld”, in tegenstelling tot het huidige artikel 9 bis.

91. De verwijzende rechter gaat ervan uit dat dat voorstel een uitvoeringshandeling is van artikel 28 van de btw-richtlijn, in de zin van artikel 291, lid 2, VWEU. Ik merk echter om te beginnen op dat hetzelfde voorstel, net als artikel 9 bis zelf, het *vermoeden* vestigt dat de tussenpersoon, wat de betrokken diensten betreft, in eigen naam maar voor rekening van een dienstverrichter handelt. Artikel 9 bis ligt dan ook in de lijn van het voorstel voor een verordening van de Commissie. Voorts wordt dit vermoeden volgens dit voorstel weerlegd wanneer de dienstverrichter uitdrukkelijk is aangewezen als degene die de dienst verleent. Door een nauwkeurige bepaling van de voorwaarden waaronder het genoemde vermoeden kan worden weerlegd, berust artikel 9 bis op dezelfde logica. Volgens mij is er dus geen fundamenteel verschil in benadering tussen de tekst van het voorstel voor een verordening en het huidige artikel 9 bis.

92. De verwijzende rechter verwijst ook naar het voorstel voor een richtlijn van de Commissie van 1 december 2016(76) tot wijziging van de bewoordingen van artikel 28 van de btw-richtlijn, aangevoerd ter ondersteuning van het betoog dat de geldigheid van artikel 9 bis ruimte laat voor discussie. Dienaangaande zij erop gewezen dat de Commissie heeft voorgesteld om dit artikel 28 als volgt te wijzigen: „Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige die in eigen naam, maar voor rekening van een ander handelt, een dienst wordt verricht, *inclusief in gevallen waarin daarvoor gebruik wordt gemaakt van een telecommunicatienetwerk, een interface of een portaal*, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben afgenomen en te hebben verricht.”(77) Zoals de Raad in zijn schriftelijke opmerkingen heeft gesteld, werd dit voorstel als overbodig beschouwd omdat artikel 28 een algemene bepaling is die van toepassing is op alle soorten diensten, met inbegrip van elektronische diensten. Hoe dan ook zie ik niet hoe dit voorstel de ongeldigheid van artikel 9 bis zou kunnen staven.

93. Samenvattend ben ik van mening dat dit artikel technisch van aard is en dat voor de vaststelling ervan geen politieke keuzen moesten worden gemaakt die onder de eigen verantwoordelijkheden van de Uniewetgever vallen. Het genoemde artikel geeft details op het gebied van elektronische handel met betrekking tot de toepassing van artikel 28 van de btw-richtlijn, zonder het aan te vullen of te wijzigen, zelfs niet wat de niet-essentiële onderdelen

ervan betreft.

94. Subsidiair betoogt de regering van het Verenigd Koninkrijk dat, mocht het Hof van oordeel zijn dat artikel 9 bis, lid 1, ongeldig is, de werking in de tijd van het te wijzen arrest moet worden beperkt. In dit verband wil ik de volgende opmerkingen maken.

95. Volgens vaste rechtspraak is het Hof, wanneer dwingende redenen van rechtszekerheid dit rechtvaardigen, ingevolge artikel 264, tweede alinea, VWEU, dat van overeenkomstige toepassing is op krachtens artikel 267 VWEU ingediende verzoeken om een prejudiciële beslissing over de geldigheid van handelingen van de Unie, bevoegd om van geval tot geval die gevolgen van de betrokken handeling aan te wijzen welke als gehandhaafd moeten worden beschouwd.(78) Zo heeft het Hof gebruikgemaakt van de mogelijkheid om de werking van de vastgestelde ongeldigheid van een bepaling van een Unieregeling te beperken in de tijd, wanneer dwingende redenen van rechtszekerheid die verband houden met alle betrokken belangen, zowel openbare als particuliere, eraan in de weg staan dat de bedragen die op grond van deze regeling over de periode voorafgaande aan de datum van het arrest zijn geheven of betaald, weer in geding worden gebracht.(79)

96. In de onderhavige zaak betoogt de regering van het Verenigd Koninkrijk dat dwingende redenen van rechtszekerheid de handhaving van alle rechtsgevolgen van artikel 9 bis, dat sinds 1 januari 2015 in de Europese Unie van toepassing is, tot de datum van het wijzen van het arrest rechtvaardigen. De ongeldigverklaring van dit artikel zou namelijk ernstige economische gevolgen kunnen hebben, met name vanwege het grote aantal onlinetransacties tussen bedrijven en eindgebruikers, terwijl de btw te goeder trouw is aangegeven, betaald en geïnd op grond van dit geldig geachte artikel. Deze regering schat dat de te veel opgegeven of betaalde belastingen tussen 2015 en 2020 die mogelijk anderszins zouden moeten worden terugbetaald, in het Verenigd Koninkrijk 2,7 miljard pond sterling (GBP) (ongeveer 3,215 miljard EUR) zouden kunnen bedragen. Bovendien stelt deze regering dat de beperking van de werking in de tijd van het te wijzen arrest wordt gerechtvaardigd door de ongeldigheidsgrond, namelijk de fout die is gemaakt met betrekking tot de rechtsgrondslag van de bestreden handeling. Deze beperking zou moeten gelden voor alle personen en voor alle doeleinden, zonder enige uitzondering te maken ten gunste van Fenix of enige andere persoon die vóór de datum van het door het Hof te wijzen arrest beroep heeft ingesteld door zich op de ongeldigheid van artikel 9 bis te beroepen.

97. Gelet op de argumenten van de regering van het Verenigd Koninkrijk en gezien de ernstige gevolgen voor het grote aantal rechtsbetrekkingen die kunnen ontstaan, is het, indien het Hof van oordeel is dat artikel 9 bis ongeldig is, mijns inziens passend om de gevolgen van het te wijzen arrest in de tijd te beperken. Bovendien staat het aan het Hof om, wanneer het gebruikmaakt van de mogelijkheid om de gevolgen van een prejudiciële ongeldigverklaring van een Uniehandeling voor het verleden te beperken, te beslissen of met betrekking tot deze beperking van de werking van zijn arrest in de tijd een uitzondering kan worden gemaakt ten gunste van de partij in het hoofdgeding die het beroep tegen de nationale maatregelen ter uitvoering van de Uniehandeling bij de nationale rechter heeft ingesteld, dan wel of, omgekeerd, ook ten aanzien van die partij een enkel voor de toekomst werkende ongeldigverklaring van de Uniehandeling een passend rechtsherstel vormt.(80) Aangezien Fenix de ongeldigheid van artikel 9 bis voor de verwijzende rechter heeft opgeworpen, ben ik in casu van mening dat er ten aanzien van deze vennootschap geen reden is om de werking in de tijd van het te wijzen arrest te beperken.(81)

98. In het licht van het voorgaande ben ik van mening dat de Raad met de vaststelling van artikel 9 bis de uitvoeringsbevoegdheid die hem bij artikel 291, lid 2, VWEU en artikel 397 van de btw-richtlijn is toegekend, gelet op artikel 28 van die richtlijn, niet heeft overschreden en dat artikel 9 bis dus geldig is.

V. Conclusie

99. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging om de door de First-tier Tribunal (Tax Chamber) gestelde prejudiciële vraag te beantwoorden als volgt:

„Het onderzoek van de prejudiciële vraag heeft geen enkel element aan het licht gebracht dat afbreuk doet aan de geldigheid van artikel 9 bis van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals hierin ingevoegd bij uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van uitvoeringsverordening nr. 282/2011.”

1 Oorspronkelijke taal: Frans.

2 Uitvoeringsverordening van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2011, L 77, blz. 1).

3 Uitvoeringsverordening van de Raad van 7 oktober 2013 tot wijziging van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 (PB 2013, L 284, blz. 1).

4 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn (EU) 2017/2455 van de Raad van 5 december 2017 (PB 2017, L 348, blz. 7; hierna: „btw-richtlijn”).

5 Zie met name het document van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) getiteld *The role of digital platforms in the collection of VAT/GST on online sales*, besproken tijdens de vijfde bijeenkomst van het World Forum on VAT, maart 2019, beschikbaar op het volgende internetadres: <https://www.oecd.org/tax/consumption/the-role-of-digital-platforms-in-the-collection-of-vat-gst-on-online-sales.pdf>.

6 De verwijzende rechter verwijst naar de mededeling van de Commissie aan het Europees Parlement en de Raad van 9 december 2009 betreffende de tenuitvoerlegging van artikel 290 VWEU [COM(2009) 673 definitief], blz. 4.

7 Voorstel voor een verordening van de Raad tot wijziging van uitvoeringsverordening nr. 282/2011 wat betreft de plaats van een dienst, van 18 december 2012 [COM(2012) 763 final], blz. 14.

8 De verwijzende rechter vermeldt dienaangaande werkdocument nr. 885 van het btw-comité, taxud.c.1(2015)4659331, 9 oktober 2015, blz. 4. Dit document is beschikbaar op het volgende internetadres: <https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf>. Het btw-comité is een raadgevend comité dat is ingesteld bij artikel 398 van de btw-richtlijn, waarvan de richtsnoeren, hoewel zij niet bindend zijn, niettemin een hulpmiddel zijn bij de uitlegging van die btw-richtlijn (zie arrest van 15 april 2021, SK Telecom, C-593/19, EU:C:2021:281, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

9 Deze studie, afkomstig van Deloitte, bestond uit drie delen, waaronder deel 3 van november 2016, getiteld „Assessment of the implementation of the 2015 place of supply rules and the Mini-One Stop Shop”, beschikbaar in het Engels op het volgende internetadres: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf.

10 Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG en richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkoop van goederen [COM(2016) 757 final].

11 Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”). Deze richtlijn is ingetrokken en vervangen door de btw-richtlijn. Artikel 28 daarvan is in dezelfde bewoordingen gesteld als artikel 6, lid 4, van de Zesde richtlijn. Deze laatste bepaling was opgenomen in de oorspronkelijke versie van de Zesde Richtlijn en is nooit gewijzigd.

12 Volgens artikel 86, lid 2, van het Akkoord inzake de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie (PB 2019, C 384 I, blz. 1) blijft het Hof bevoegd om bij wijze van prejudiciële beslissing een uitspraak te doen naar aanleiding van verzoeken van rechterlijke instanties van het Verenigd Koninkrijk die vóór het einde van de overgangperiode zijn ingediend. Zoals omschreven in artikel 126 van dat akkoord loopt deze periode in beginsel op 31 december 2020 af. Voorts volgt uit artikel 86, lid 3, van dit Akkoord dat verzoeken om een prejudiciële beslissing geacht worden te zijn ingediend in de zin van lid 2 van dit artikel, op het tijdstip dat de indiening van de procesinleiding is geregistreerd ter griffie van het Hof. In deze zaak is het onderhavige verzoek om een prejudiciële beslissing ingeschreven ter griffie van het Hof op 22 december 2020, dus vóór het einde van de overgangperiode.

13 Zie dienaangaande arrest van 18 maart 2014, Commissie/Parlement en Raad (C-427/12, EU:C:2014:170, punt 36). Zie wat betreft het verschil tussen gedelegeerde bevoegdheid en uitvoeringsbevoegdheid in het kader van het Verdrag van Lissabon, Craig, P., „Delegated Acts, implementing Acts and the New Comitology Regulation”, *European Law Review*, deel 36, nr. 5, 2011, blz. 671-687, en Chamon, M., „Institutional Balance and Community Method in the Implementation of EU Legislation Following the Lisbon Treaty”, *Common Market Law Review*, deel 53, nr. 6, 2016, blz. 1501-1543.

14 Arrest van 16 juli 2015, Commissie/Parlement en Raad (C-88/14, EU:C:2015:499, punt 28 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

15 Arrest van 17 maart 2016, Parlement/Commissie (C-286/14, EU:C:2016:183, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 Arrest van 20 december 2017, Spanje/Raad (C-521/15, EU:C:2017:982, punt 42). Zoals advocaat-generaal Cruz Villalón in zijn conclusie in de zaak Commissie/Parlement en Raad (C-427/12, EU:C:2013:871, punt 50) heeft opgemerkt, komt, anders dan bij artikel 290 VWEU, het in artikel 291, lid 2, VWEU bedoelde mandaat niet slechts voort uit de wil van de wetgever, maar uit een objectieve reden, namelijk de noodzaak dat juridisch bindende handelingen van de Unie onder eenvormige voorwaarden worden uitgevoerd.

- 17 Arrest van 18 maart 2014, Commissie/Parlement en Raad (C-427/12, EU:C:2014:170, punt 33).
- 18 Arrest van 1 maart 2016, National Iranian Oil Company/Raad (C-440/14 P, EU:C:2016:128, punt 36 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 19 Arresten van 15 oktober 2014, Parlement/Commissie (C-65/13, EU:C:2014:2289, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak), en 9 juni 2016, Pesce e.a. (C-78/16 en C-79/16, EU:C:2016:428, punt 46).
- 20 Arrest van 16 juli 2015, Commissie/Parlement en Raad (C-88/14, EU:C:2015:499, punt 30 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 21 Zie arrest van 15 oktober 2014, Parlement/Commissie (C-65/13, EU:C:2014:2289, punten 45 en 46).
- 22 Krachtens artikel 291, lid 3, VWEU wordt de uitvoeringsbevoegdheid van de Commissie door de lidstaten gecontroleerd volgens de procedure van verordening (EU) nr. 182/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 16 februari 2011 tot vaststelling van de algemene voorschriften en beginselen die van toepassing zijn op de wijze waarop de lidstaten de uitoefening van de uitvoeringsbevoegdheden door de Commissie controleren (PB 2011, L 55, blz. 13).
- 23 Arrest van 1 december 2015, Parlement en Commissie/Raad (C-124/13 en C-125/13, EU:C:2015:790, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 24 Zie in die zin arrest van 1 maart 2016, National Iranian Oil Company/Raad (C-440/14 P, EU:C:2016:128, punt 49 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 25 Artikel 397 van de btw-richtlijn kent dezelfde bewoordingen als artikel 29 bis van de Zesde Richtlijn, zoals daarin ingevoegd bij richtlijn 2004/7/EG van de Raad van 20 januari 2004 tot wijziging van richtlijn 77/388 (PB 2004, L 27, blz. 44). In de overwegingen 7 en 8 van laatstgenoemde richtlijn wordt vermeld dat bij gebreke van een mechanisme dat het mogelijk maakt bindende maatregelen ter uitvoering ervan vast te stellen, de lidstaten de bij deze richtlijn vastgestelde regels op verschillende wijze toepassen, dat met het oog op een betere werking van de interne markt, het van wezenlijk belang is een grotere uniformiteit te garanderen bij de toepassing van het huidige btw-stelsel en dat de invoering van een procedure voor de vaststelling van maatregelen die de juiste uitvoering van bestaande regels garanderen, in dit opzicht een grote vooruitgang zou betekenen. Overweging 61 van de btw-richtlijn berust op dezelfde overwegingen.
- 26 De Raad heeft in de overwegingen 11 en 12 van richtlijn 2004/7 aangegeven dat de budgettaire gevolgen van de uitvoeringsmaatregelen voor de lidstaten rechtvaardigen dat hij zich het recht voorbehoudt de bevoegdheid tot uitvoering van de Zesde richtlijn uit te oefenen. Een en ander is ook terug te vinden in overweging 63 van de btw-richtlijn.
- 27 Zie voetnoot 10 van deze conclusie.
- 28 Richtlijn van de Raad van 5 december 2017 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG en richtlijn 2009/132/EG wat betreft bepaalde btw-verplichtingen voor diensten en afstandsverkoop van goederen (PB 2017, L 348, blz. 7).
- 29 Zie arrest van 10 september 2015, Parlement/Raad (C-363/14, EU:C:2015:579, punt 46 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 30 Zie in die zin de conclusie van advocaat-generaal Jääskinen in de zaak Verenigd Koninkrijk/Parlement en Raad (C?270/12, EU:C:2013:562, punt 78). Zie ook Englisch, J., „Detailing’ EU Legislation through Implementing Acts”, *Yearbook of European Law*, 2021, deel 40, nr. 1, blz. 111?145.
- 31 Conclusie in de zaak Commissie/Parlement en Raad (C?427/12, EU:C:2013:871, punten 62 en 63).
- 32 Zie onder andere arresten van de sociale kamer van 23 februari 2000, nr. 98?15.598, en de Derde sociale kamer van 27 februari 2002, nr. 00?17.902.
- 33 Zie Ritleng, D., „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*, deel 52, nr. 1, 2015, blz. 243?257, met name blz. 251.
- 34 Zie Lenaerts, K., en Van Nuffel, P., *EU Constitutional Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, nr. 18.013.
- 35 In het arrest van 17 maart 2016, Parlement/Commissie (C?286/14, EU:C:2016:183, punt 41), heeft het Hof verklaard dat, in het kader van artikel 290, lid 1, VWEU, de delegatie van een bevoegdheid om een wetgevingshandeling „aan te vullen” er slechts toe strekt de Commissie te machtigen om die handeling te concretiseren en dat, wanneer zij een dergelijke bevoegdheid uitoefent, haar mandaat ertoe beperkt is om, met inachtneming van de volledige door de wetgever vastgestelde wetgevingshandeling, de niet?essentiële onderdelen van de betrokken regeling die door de wetgever niet nader zijn bepaald, gedetailleerd uit te werken. Dienaangaande merk ik, om te beginnen, op dat dit arrest is gewezen in het kader van de „gedelegeerde bevoegdheid” in de zin van artikel 290, lid 1, VWEU, en niet van de „uitvoeringsbevoegdheid”, bedoeld in artikel 291, lid 2, VWEU. Voorts kan de gekozen benadering mijns inziens als te restrictief worden beschouwd, aangezien zij de „nadere bepaling” van de wetgevingshandeling op grond van artikel 291, lid 2, VWEU elke werkelijke inhoud zou kunnen ontnemen.
- 36 Arrest van 2 juni 2022, SR (Vertaalkosten in een civiele procedure) (C?196/21, EU:C:2022:427, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 37 Zie met betrekking tot dit artikel Terra, B., en Kajus, J., „10.4.5 Undisclosed agent”, *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, deel 1, IBFD, Amsterdam, 2022.
- 38 Arrest Henfling e.a. (punt 35), en arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara (C?734/19, EU:C:2020:919, punt 49).
- 39 Arrest Henfling e.a. (punt 35).
- 40 Zie arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara (C?734/19, EU:C:2020:919, punt 50). Ingevolge artikel 14, lid 2, onder c), van de btw?richtlijn wordt als een levering van goederen beschouwd de overdracht van een goed ingevolge een overeenkomst tot koop of verkoop in commissie.
- 41 Zie in die zin arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timi?oara (C?734/19, EU:C:2020:919, punt 51).

42 Zie in die zin arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 54).

43 Zie arrest Henfling e.a. (punt 36), en arrest van 17 januari 2013, BG Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punt 64).

44 Zie arresten van 4 mei 2017, Commissie/Luxemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, punt 87), en 21 januari 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, punt 49). Is, omgekeerd, de dienstverrichting waarbij de commissionair als tussenpersoon handelt, vrijgesteld van btw, dan is deze vrijstelling bijgevolg eveneens van toepassing op de rechtsverhouding tussen de opdrachtgever en de commissionair [zie arrest Henfling e.a. (punt 36)].

45 Zie onder andere Berlin, D., *Directive TVA 2006/112: commentaire article par article*, Bruylant, Brussel, 2020, toelichting op artikel 28 van de btw-richtlijn, blz. 228. Aangezien in de rechtspraak van het Hof wordt verwezen naar een „commissionair” blijf ik dit begrip gebruiken ter aanduiding van de tussenpersoon in een transactieketen.

46 Dit betekent dat de klant niet weet wie de opdrachtgever is.

47 Ingevolge artikel 46 van de btw-richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 11), „[i]s [d]e plaats van een dienst die voor niet-belastingplichtigen wordt verricht door een tussenpersoon die in naam en voor rekening van derden handelt, [...] de plaats waar de onderliggende handeling overeenkomstig de bepalingen van deze richtlijn wordt verricht”.

48 Arrest Henfling e.a. (punt 38).

49 Zie onder andere Claessens, S., en Corbett, T., „Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World”, in Lang, M., en Lejeune, I., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer, Alphen aan de Rijn, 2015, blz. 59-78. Zie hierin ook Nguyen, D., „Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013”, blz. 79-82.

50 Zie voetnoot 11 van deze conclusie.

51 Zie punt 53 van deze conclusie.

52 Zie in die zin arrest van 18 maart 2014, Commissie/Parlement en Raad (C-427/12, EU:C:2014:170, punt 40).

53 Document C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709, beschikbaar op het volgende internetadres: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf, blz. 155.

54 Zie document met de titel „Toelichting op de wijzigingen van de EU-btw-regels betreffende de plaats van telecommunicatie-, omroep- en elektronische diensten die in 2015 in werking treden [Uitvoeringsverordening (EU) nr. 1042/2013 van de Raad]” (hierna: „toelichting”), gepubliceerd op 3 april 2014 en beschikbaar op het volgende internetadres: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_nl_0.pdf.

55 Punt 3.2 van de toelichting.

56 Punt 3.3 van de toelichting.

57 Zoals valt te lezen in overweging 1 van uitvoeringsverordening nr. 1042/2013, „[moeten] [k]rachters [de btw-richtlijn] [...] vanaf 1 januari 2015 alle telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten en langs elektronische weg verrichte diensten die voor een niet-belastingplichtige worden verricht, worden belast in de lidstaat waar de afnemer gevestigd is of waar hij zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft, ongeacht de plaats waar de belastingplichtige die deze diensten verricht, is gevestigd. De meeste andere diensten die voor een niet-belastingplichtige worden verricht, blijven nog altijd belast in de lidstaat waar de dienstverrichter gevestigd is.”

58 Zie arrest van 18 juni 2020, *KrakVet Marek Batko* (C-276/18, EU:C:2020:485, punt 50).

59 Zie punt 33 van deze conclusie.

60 Zie punt 45 van deze conclusie.

61 Zie voetnoot 8 van deze conclusie.

62 Zie voetnoot 9 van deze conclusie.

63 Zie voetnoot 10 van deze conclusie.

64 Zie onder andere Weidmann, M., „The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: Practical Consequences – The German Example”, *EC Tax Review*, deel 24, nr. 2, 2015, blz. 105-118, in het bijzonder blz. 113; Henkow, O., „Acting in One’s Own Name on Someone Else’s Behalf: A Changing Concept?”, in Egholm Elgaard, K. K., Ramsdahl Jensen, D., en Stensgaard, H. (red.), *Momsloven 50 år – festschrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov*, Ex Tuto Publishing A/S, København, 2017, blz. 241-254.

65 Zie onder andere arrest van 12 november 2020, *ITH Comercial Timișoara* (C-734/19, EU:C:2020:919, punt 48 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

66 In haar schriftelijke opmerkingen heeft de Commissie opgemerkt dat het arrest *Henfling* e.a. de noodzaak heeft aangetoond van de vaststelling van een uniforme regel om de situatie waarin de tussenpersoon in eigen naam handelt, te verduidelijken, wat heeft geleid tot de vaststelling van artikel 9 bis.

67 Volgens *Le Petit Robert – Dictionnaire de la langue française*, Dictionnaires Le Robert, Parijs, 2011, kan „tussenkomen” worden gedefinieerd als het interveniëren tussen twee of meer personen om hen dichterbij elkaar te brengen, teneinde het sluiten van zaken die voor hen van belang zijn te vergemakkelijken.

68 Volgens Henkow, O. (blz. 251 van zijn artikel; zie voetnoot 64 van deze conclusie), lijkt het feit dat de belastingplichtige alleen maar goedkeuring verleent om de afnemer de diensten in rekening te brengen verder te gaan dan wat het Hof heeft verklaard in punt 43 van het arrest *Henfling* e.a. Om te beginnen vermeldt dit arrest echter de elementen waarmee „onder meer” rekening moet worden gehouden, wat betekent dat ze niet exclusief zijn. Voorts bestond er op de datum van dat arrest geen uitvoeringsverordening die tot doel had de toepassing van artikel 28 van de btw-richtlijn nader te bepalen. Ten slotte moet de Uniewetgever een beoordelingsmarge worden toegekend om de inhoud van dat artikel nader te bepalen.

69 In tegenstelling tot wat *Fenix* betoogt, ben ik met name van mening dat de algemene

leveringsvoorwaarden in de zin van de derde alinea, de algemene gebruiksvoorwaarden van een onlineplatform omvatten, zoals die door deze onderneming zijn opgesteld.

70 Zie dienaangaande ook arrest van 20 juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punten 42-46).

71 Zie onder andere arrest van 3 september 2015, Fast Bunkering Klaipėda (C-526/13, EU:C:2015:536).

72 Richtsnoeren die voortvloeien uit de 106e vergadering van het btw-comité van 14 maart 2016, document A – taxud.c.1(2016)3604550 – 904, blz. 217, beschikbaar op het volgende internetadres: https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

73 Zie arrest van 12 november 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, punten 51 en 52).

74 Zie punt 62 van deze conclusie.

75 Zie punt 20 van deze conclusie.

76 Zie voetnoot 10 van deze conclusie.

77 Cursivering van mij.

78 Arrest van 9 februari 2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, punt 37 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

79 Arrest van 9 februari 2017, Raffinerie Tirlemontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

80 Zie arrest van 28 april 2016, Borealis Polyolefine e.a. (C-191/14, C-192/14, C-295/14, C-389/14 en C-391/14–C-393/14, EU:C:2016:311, punt 108 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

81 Zie in die zin arrest van 26 april 1994, Roquette Frères (C-228/92, EU:C:1994:168, punt 28).