



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ ΡΑΝΤΟΥ
της 15ης Σεπτεμβρίου 2022¹

Υπόθεση C-695/20

Fenix International Limited
κατά

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

[αίτηση του First-tier Tribunal (Tax Chamber) (πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών, φορολογικό τμήμα, Ηνωμένο Βασίλειο)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ – Εκτελεστική αρμοδιότητα του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Άρθρα 28 και 397 – Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών – Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 – Άρθρο 9α – Ηλεκτρονικές υπηρεσίες παρεχόμενες μέσω τηλεπικοινωνιακού δικτύου, διεπαφής ή δικτυακής πύλης – Τεκμήρια σχετικά με τον προσδιορισμό του προμηθευτή των υπηρεσιών – Δυνατότητα ή μη του υποκειμένου στον φόρο να ανατρέψει τα τεκμήρια αυτά – Κύρος»

I. Εισαγωγή

1. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά το κύρος του άρθρου 9α του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011², το οποίο προστέθηκε στον εν λόγω κανονισμό με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1042/2013³ (στο εξής: άρθρο 9α). Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Fenix International Limited (στο εξής: Fenix), η οποία εκμεταλλεύεται διαδικτυακή πλατφόρμα, και των Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Ηνωμένο Βασίλειο, στο εξής: φορολογική αρχή), με αντικείμενο τον φόρο προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) που όφειλε να καταβάλει η ως άνω εταιρία για την περίοδο από τον Ιούλιο 2017 έως τον Ιανουάριο 2020, καθώς και για τον Απρίλιο 2020.

¹ Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

² Εκτελεστικός κανονισμός του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1).

³ Εκτελεστικός κανονισμός του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011 (ΕΕ 2013, L 284, σ. 1).

2. Το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο], ήτοι το αιτούν δικαστήριο, ζητεί να διευκρινιστεί αν το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, θεσπίζοντας το άρθρο 9α, υπερέβη τα όρια της εκτελεστικής αρμοδιότητας που του ανατίθεται από το άρθρο 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και το άρθρο 397 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ⁴, υπό το πρίσμα του άρθρου 28 της οδηγίας.

3. Στην υπό κρίση υπόθεση διασταυρώνονται, από τη μία, το θεσμικό δίκαιο της Ένωσης, λόγω της εξέτασης της έννοιας της «εκτελεστικής αρμοδιότητας» του Συμβουλίου δυνάμει της Συνθήκης ΛΕΕ, και, από την άλλη, το δίκαιο του ΦΠΑ, όσον αφορά υποκείμενο στον φόρο ο οποίος, ενεργώντας ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών. Ειδικότερα, στην υπόθεση αυτή τίθεται το ζήτημα του περιθωρίου εκτιμήσεως το οποίο διαθέτει το Συμβούλιο κατά την εφαρμογή της οδηγίας ΦΠΑ. Το ζήτημα αποκτά ιδιαίτερη σημασία στην παρούσα χρονική συγκυρία, λόγω της αυξανόμενης επιρροής των διαδικτυακών πλατφορμών στην οικονομία και του ρόλου τους στην είσπραξη του ΦΠΑ, ο οποίος εγείρει πλήθος συζητήσεων⁵.

4. Κατόπιν της ανάλυσής μου, θα προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί υπέρ του κύρους του άρθρου 9α, δεδομένου ότι πρόκειται για διάταξη που συνάδει με τους βασικούς γενικούς σκοπούς τους οποίους επιδιώκει το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ, είναι αναγκαία ή χρήσιμη για την εφαρμογή του άρθρου αυτού και το αποσαφηνίζει, χωρίς να το συμπληρώνει ή να το τροποποιεί.

II. Το νομικό πλαίσιο

A. Η οδηγία ΦΠΑ

5. Η οδηγία ΦΠΑ στηρίζεται στο άρθρο 93 ΕΚ (νυν άρθρο 113 ΣΛΕΕ). Κατά τις αιτιολογικές σκέψεις 61 και 62 της οδηγίας αυτής:

«(61) Είναι απαραίτητο να εξασφαλισθεί ομοιόμορφη εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ. Προς τον σκοπό αυτό είναι σκόπιμο να ληφθούν μέτρα εφαρμογής.

(62) Τα μέτρα αυτά θα πρέπει, ιδίως, να αφορούν το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης των διασυνοριακών συναλλαγών, η οποία μπορεί να προκύψει από τη μη ομοιόμορφη εφαρμογή, από τα κράτη μέλη, των διατάξεων που [ρυθμίζουν τον τόπο των] φορολογητ[έων] πράξε[ων].»

⁴ Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία (ΕΕ) 2017/2455 του Συμβουλίου, της 5ης Δεκεμβρίου 2017 (ΕΕ 2017, L 348, σ. 7, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

⁵ Βλ., μεταξύ άλλων, έγγραφο του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) υπό τον τίτλο «Ο ρόλος των ψηφιακών πλατφορμών στην είσπραξη του ΦΠΑ/GST επί των διαδικτυακών πωλήσεων», το οποίο εξετάστηκε κατά την πέμπτη σύνοδο του Παγκόσμιου Forum για τον ΦΠΑ, Μάρτιος 2019, διαθέσιμο στην ακόλουθη διεύθυνση: <https://www.oecd.org/fir/fiscalite/consommation/le-role-des-plateformes-numeriques-dans-la-collecte-de-la-tva-tps-sur-les-ventes-en-ligne.pdf>.

6. Το άρθρο 28 της εν λόγω οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στον τίτλο IV που επιγράφεται «Φορολογητέες πράξεις» και, πιο συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο 3 του τίτλου αυτού, το οποίο αφορά τις παροχές υπηρεσιών, ορίζει τα εξής:

«Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.»

7. Το άρθρο 397 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα μετά από πρόταση της Επιτροπής, θεσπίζει τα αναγκαία μέτρα για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας.»

B. Ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011

8. Ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011 στηρίζεται στο άρθρο 397 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά τις αιτιολογικές σκέψεις 2, 4 και 5 του εκτελεστικού αυτού κανονισμού:

«(2) Η οδηγία [ΦΠΑ] θεσπίζει κανόνες σχετικά με τον [ΦΠΑ] οι οποίοι, σε ορισμένες περιπτώσεις, υπόκεινται σε ερμηνεία από τα κράτη μέλη. Η θέσπιση κοινών διατάξεων εφαρμογής της οδηγίας [ΦΠΑ] θα εξασφαλίσει εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ πιο σύμφωνη προς τον στόχο της εσωτερικής αγοράς, στις περιπτώσεις που παρουσιάζονται ή ενδέχεται να παρουσιαστούν αποκλίσεις ως προς την εφαρμογή, ασύμβατες με την ορθή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Τα εν λόγω μέτρα εφαρμογής είναι νομικώς δεσμευτικά μόνο από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του παρόντος κανονισμού και δεν θίγουν το κύρος της νομοθεσίας και της ερμηνείας που έχουν υιοθετηθεί προγενέστερα από τα κράτη μέλη.

[...]

(4) Στόχος του παρόντος κανονισμού είναι η εξασφάλιση ομοιόμορφης εφαρμογής του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ με τη θέσπιση διατάξεων εφαρμογής της οδηγίας [ΦΠΑ], ειδικότερα όσον αφορά τους υποκειμένους στον φόρο, την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τον τόπο των φορολογητέων πράξεων. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 παράγραφος 4 [ΣΕΕ], ο παρών κανονισμός δεν υπερβαίνει τα απολύτως αναγκαία όρια για την επίτευξη του στόχου αυτού. Η ομοιόμορφη εφαρμογή εξασφαλίζεται καλύτερα με έναν κανονισμό που είναι δεσμευτικός και εφαρμόζεται άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

(5) Τα μέτρα εφαρμογής περιέχουν ειδικές διατάξεις που απαντούν σε ορισμένα ερωτήματα σχετικά με την εφαρμογή, προορίζονται δε να εξασφαλίσουν ομοιόμορφη μεταχείριση σε ολόκληρη την Ένωση μόνο στις συγκεκριμένες αυτές περιπτώσεις. Δεν θα πρέπει να εφαρμόζονται συνεπώς σε άλλες περιπτώσεις και, λαμβανομένης υπόψη της διατύπωσής τους, θα πρέπει να εφαρμόζονται περιοριστικά.»

9. Το άρθρο 1 του εν λόγω εκτελεστικού κανονισμού ορίζει τα εξής:

«Ο παρών κανονισμός θεσπίζει μέτρα για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων των τίτλων I έως V και VII έως XII της οδηγίας [ΦΠΑ].»

10. Ο ως άνω εκτελεστικός κανονισμός τροποποιήθηκε από τον εκτελεστικό κανονισμό 1042/2013, ο οποίος στηρίζεται επίσης στο άρθρο 397 της οδηγίας ΦΠΑ. Η αιτιολογική σκέψη 4 του τελευταίου εκτελεστικού κανονισμού έχει ως εξής:

«Για τους σκοπούς του [ΦΠΑ], είναι αναγκαίο να διευκρινισθεί ποιος είναι ο πάροχος όταν ηλεκτρονικές υπηρεσίες ή τηλεφωνικές υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου παρέχονται σε έναν λήπτη μέσω τηλεπικοινωνιακών δικτύων ή μέσω διεπαφής ή δικτυακής πύλης.»

11. Το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του εκτελεστικού κανονισμού 1042/2013 προσέθεσε στον εκτελεστικό κανονισμό 282/2011 το άρθρο 9α, το οποίο ορίζει τα εξής:

«1. Για την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας [ΦΠΑ], όταν παρέχονται ηλεκτρονικές υπηρεσίες μέσω τηλεπικοινωνιακού δικτύου, διεπαφής ή δικτυακής πύλης, όπως αγορά ηλεκτρονικών εφαρμογών, ο υποκείμενος στον φόρο που συμμετέχει στην παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του παρόχου των ηλεκτρονικών υπηρεσιών, εκτός εάν ο εν λόγω πάροχος υπηρεσιών προσδιορίζεται ρητά ως προμηθευτής των υπηρεσιών από τον εν λόγω υποκείμενο στο φόρο και τούτο προκύπτει από τις μεταξύ τους συμβατικές διευθετήσεις.

Για να θεωρηθεί ότι ο πάροχος ηλεκτρονικών υπηρεσιών έχει προσδιορισθεί ρητά ως ο προμηθευτής των ηλεκτρονικών υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο, πρέπει να πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) το τιμολόγιο που εκδίδεται ή καθίσταται διαθέσιμο από κάθε υποκείμενο στο φόρο που συμμετέχει στην παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών πρέπει να προσδιορίζει τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες και τον προμηθευτή των εν λόγω ηλεκτρονικών υπηρεσιών·
- β) ο λογαριασμός ή η απόδειξη πληρωμής που εκδίδονται ή καθίστανται διαθέσιμες στον λήπτη πρέπει να προσδιορίζουν τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες και τον προμηθευτή των εν λόγω υπηρεσιών.

Για τους σκοπούς της παρούσας παραγράφου, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, όσον αφορά την παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών, προσεπικυρώνει τη χρέωση του λήπτη ή την παροχή των υπηρεσιών ή ορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις της παροχής, δεν επιτρέπεται να υποδεικνύει ρητά άλλο πρόσωπο ως προμηθευτή τ[ων] εν λόγω υπηρεσ[ιών].

2. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται επίσης όταν τηλεφωνικές υπηρεσίες παρεχόμενες μέσω του διαδικτύου, συμπεριλαμβανομένων των φωνητικών υπηρεσιών μέσω του πρωτοκόλλου του Ίντερνετ (VoIP), παρέχονται μέσω δικτύου τηλεπικοινωνιών, διεπαφής ή δικτυακής πύλης, όπως αγορά ηλεκτρονικών εφαρμογών και υπό τους ίδιους όρους που αναφέρονται στην εν λόγω παράγραφο.

3. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος παρέχει μόνο τη διεκπεραίωση πληρωμών που αφορούν ηλεκτρονικές υπηρεσίες ή τηλεφωνικές υπηρεσίες που παρέχονται μέσω του διαδικτύου, συμπεριλαμβανομένων των φωνητικών υπηρεσιών μέσω του πρωτοκόλλου του Ίντερνετ (VoIP), και ο οποίος δεν συμμετέχει στην παροχή των εν λόγω ηλεκτρονικών ή τηλεφωνικών υπηρεσιών.»

III. Η διαφορά της κύριας δίκης, το προδικαστικό ερώτημα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

12. Η Fenix, η οποία είναι εγγεγραμμένη στα μητρώα ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο, εκμεταλλεύεται τη διαδικτυακή πλατφόρμα λειτουργίας του κοινωνικού δικτύου που είναι γνωστό με την ονομασία «Only Fans» (στο εξής: πλατφόρμα), ασκεί δε αποκλειστικό έλεγχο επί της πλατφόρμας αυτής. Η πλατφόρμα απευθύνεται σε «χρήστες» από όλον τον κόσμο, οι οποίοι διακρίνονται σε «δημιουργούς» και σε «θαυμαστές» (fans).

13. Οι δημιουργοί, οι οποίοι διαθέτουν «προφίλ», μεταφορτώνουν και δημοσιεύουν περιεχόμενο, όπως φωτογραφίες και βίντεο, στα αντίστοιχα προφίλ τους. Έχουν επίσης τη δυνατότητα να μεταδίδουν απευθείας βίντεο και να αποστέλλουν ιδιωτικά μηνύματα στους θαυμαστές τους. Οι τελευταίοι μπορούν να αποκτήσουν πρόσβαση στο περιεχόμενο που μεταφορτώνεται, πληρώνοντας κατ' αποκοπή ποσά ή καταβάλλοντας μηνιαία συνδρομή για κάθε δημιουργό του οποίου το περιεχόμενο επιθυμούν να παρακολουθούν και/ή με τον οποίο θέλουν να αλληλεπιδράσουν. Οι θαυμαστές μπορούν επίσης να καταβάλλουν φιλοδωρήματα ή δωρεές, έναντι των οποίων δεν παρέχεται κανένα περιεχόμενο ως αντάλλαγμα. Οι δημιουργοί προσδιορίζουν το ποσό της μηνιαίας συνδρομής στο προφίλ τους, ενώ η Fenix καθορίζει το ελάχιστο ποσό τόσο των συνδρομών όσο και των φιλοδωρημάτων.

14. Η Fenix αναλαμβάνει την είσπραξη και τη διανομή των ποσών των πληρωμών που πραγματοποιούν οι θαυμαστές, χρησιμοποιώντας τις υπηρεσίες τρίτου παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Επίσης, ορίζει τους γενικούς όρους χρήσης της πλατφόρμας, οι οποίοι τροποποιήθηκαν επανειλημμένως κατά την κρίσιμη περίοδο. Η Fenix χρεώνει τους δημιουργούς παρακρατώντας το 20 % των ποσών που πληρώνουν οι θαυμαστές (στο εξής: παρακράτηση του 20 %). Τόσο οι πληρωμές των θαυμαστών όσο και οι καταβολές προς τους δημιουργούς εμφανίζονται στο αντίγραφο κίνησης του τραπεζικού λογαριασμού του οικείου χρήστη ως πληρωμές πραγματοποιούμενες σε πίστωση ή με χρέωση της Fenix. Καθ' όλη την κρίσιμη περίοδο, η Fenix χρέωνε και απέδιδε ΦΠΑ με συντελεστή 20 %, λαμβάνοντας ως βάση επιβολής του φόρου την παρακράτηση του 20 %.

15. Στις 22 Απριλίου 2020 η φορολογική Διοίκηση κοινοποίησε στη Fenix πράξεις προσδιορισμού φόρου όσον αφορά τον καταβλητέο ΦΠΑ για την περίοδο από τον Ιούλιο 2017 έως τον Ιανουάριο 2020, καθώς και για τον Απρίλιο 2020 (στο εξής: επίμαχες πράξεις προσδιορισμού φόρου), εκτιμώντας ότι έπρεπε να θεωρηθεί ότι η εταιρία αυτή ενεργούσε ιδίω ονόματι κατά την έννοια του άρθρου 9α. Ως εκ τούτου, κατά τη φορολογική Διοίκηση, η Fenix όφειλε να καταβάλλει ΦΠΑ υπολογιζόμενο όχι επί τη βάσει της παρακράτησης του 20 %, αλλά επί του συνόλου των ποσών που πλήρωναν οι θαυμαστές.

16. Στις 27 Ιουλίου 2020 η Fenix άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, αμφισβητώντας τόσο τη νομική βάση των επίμαχων πράξεων προσδιορισμού φόρου, ήτοι το άρθρο 47, παράγραφοι 4 και 5, του Value Added Tax Act 1994 (νόμου του 1994 περί του φόρου προστιθέμενης αξίας), το οποίο, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, μετέφερε το άρθρο 9α στο βρετανικό δίκαιο, όσο και τα αντίστοιχα ποσά φόρου που επιβλήθηκαν με τις εν λόγω πράξεις προσδιορισμού φόρου. Η Fenix αμφισβήτησε το κύρος του άρθρου 9α και, επιπλέον, ισχυρίστηκε ότι η ίδια δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου αυτού.

17. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η φορολογική Διοίκηση δεν αποφάνθηκε επί του ζητήματος υπό ποια ιδιότητα, κατά το αγγλικό δίκαιο, ενεργούσε η Fenix στην πλατφόρμα, ήτοι αν ενεργούσε ως παραγγελιοδόχος ή ως παραγγελέας. Η φορολογική Διοίκηση εξέδωσε τις επίμαχες πράξεις προσδιορισμού φόρου παραπέμποντας αποκλειστικώς και μόνον στο άρθρο 9α, χωρίς να εξετάσει την εφαρμογή του ίδιου του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ.

18. Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κύρος του άρθρου 9α. Συγκεκριμένα, μολονότι το επίμαχο άρθρο αποσκοπεί στην εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι υπερβαίνει τα όρια της εκτελεστικής αρμοδιότητας που ανατίθεται στο Συμβούλιο. Παραπέμποντας επ' αυτού στην απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2014, Κοινοβούλιο κατά Επιτροπής (C-65/13, EU:C:2014:2289), το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι διάταξη που θεσπίζεται προς εφαρμογή νομοθετικής πράξεως είναι νόμιμη μόνον εφόσον συνάδει με τους βασικούς γενικούς σκοπούς τους οποίους επιδιώκει η πράξη αυτή, εφόσον είναι αναγκαία ή χρήσιμη για την εφαρμογή της και εφόσον δεν την τροποποιεί, ούτε τη συμπληρώνει, ούτε καν ως προς τα μη ουσιώδη στοιχεία της.

19. Στο ίδιο πνεύμα, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή θεωρεί ότι ο νομοθέτης, προκειμένου να κρίνει αν ένα μέτρο «συμπληρώνει» τη βασική πράξη, πρέπει να αξιολογήσει κατά πόσον το μέτρο αυτό προσθέτει, συγκεκριμένα, νέα μη ουσιώδη στοιχεία που μεταβάλλουν το πλαίσιο της νομοθετικής πράξεως αφήνοντας περιθώριο εκτιμήσεως στην Επιτροπή, ενώ, σε αντίθετη περίπτωση, τα μέτρα τα οποία αποσκοπούν απλώς στην υλοποίηση των υφιστάμενων κανόνων της βασικής πράξεως δεν θα πρέπει να θεωρούνται ως συμπληρωματικά μέτρα⁶.

20. Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι το άρθρο 9α, όπως θεσπίστηκε, διαφέρει ριζικά και είναι πολύ ευρύτερο της πρότασης κανονισμού της Επιτροπής για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011⁷. Ειδικότερα, ενώ το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ έκανε λόγο για υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ενεργεί στο όνομά του, η καθιέρωση του τεκμηρίου του άρθρου 9α σημαίνει, κατά την επιτροπή ΦΠΑ⁸, ότι το τεκμήριο αυτό πρέπει να ισχύει γενικώς για όλους τους υποκείμενους στον φόρο που συμμετέχουν στην παροχή υπηρεσιών.

21. Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει επίσης στη μελέτη⁹ στην οποία στηρίχθηκε η πρόταση οδηγίας που υπέβαλε η Επιτροπή την 1η Δεκεμβρίου 2016¹⁰, όπου αναφέρεται ότι ο σκοπός του άρθρου 9α, ο οποίος είναι να μετατεθεί στον μεσάζοντα η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ, φαίνεται επιθυμητός και ότι είναι απαραίτητο να δοθούν συμπληρωματικές διευκρινίσεις και να αποκρυσταλλωθεί μια κοινή και δεσμευτική για τα κράτη μέλη ερμηνεία. Κατά το αιτούν

⁶ Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στην ανακοίνωση της Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στο Συμβούλιο, της 9ης Δεκεμβρίου 2009, Εφαρμογή του άρθρου 290 ΣΛΕΕ [COM(2009) 673 τελικό], σ. 4.

⁷ Πρόταση κανονισμού του Συμβουλίου για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών, της 18ης Δεκεμβρίου 2012 [COM(2012) 763 τελικό], σ. 14.

⁸ Ως προς το ζήτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο μνημονεύει το υπ' αριθ. 885 έγγραφο εργασίας της επιτροπής ΦΠΑ, taxud.c.1(2015)4659331, της 9ης Οκτωβρίου 2015, σ. 4. Το έγγραφο αυτό είναι διαθέσιμο στην ακόλουθη διεύθυνση: <https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf>. Η επιτροπή ΦΠΑ είναι συμβουλευτική επιτροπή που προβλέπεται στο άρθρο 398 της οδηγίας ΦΠΑ και εκδίδει κατευθυντήριες γραμμές οι οποίες, καίτοι στερούνται δεσμευτικής ισχύος, βοηθούν παρά ταύτα στην ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 15ης Απριλίου 2021, SK Telecom, C-593/19, EU:C:2021:281, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁹ Η μελέτη αυτή, η οποία εκπονήθηκε από την εταιρία Deloitte, χωριζόταν σε τρία τμήματα, το δε τμήμα 3, χρονολογούμενο από τον Νοέμβριο 2016 και τιτλοφορούμενο «Αξιολόγηση της εφαρμογής των κανόνων του 2015 σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών και τη Μικρή Μονοαπευθυντική Θυρίδα (Mini One Stop Shop)», υπάρχει διαθέσιμο, στην αγγλική γλώσσα, στην ακόλουθη διεύθυνση: https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2016-12/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf.

¹⁰ Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/EK και της οδηγίας 2009/132/EK όσον αφορά ορισμένες υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως [COM(2016) 757 τελικό].

δικαστήριο, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι αυτή η μετάθεση ευθύνης δεν αποτελεί απλώς μέτρο τεχνικού χαρακτήρα, αλλά μάλλον τροποποίηση του υφιστάμενου πλαισίου, παρά διευκρίνιση.

22. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, με την απόφαση της 14ης Ιουλίου 2011, Henfling κ.λπ. (C-464/10, στο εξής: απόφαση Henfling κ.λπ., EU:C:2011:489, σκέψη 42), το Δικαστήριο έκρινε, σε σχέση με την προϋπόθεση του άρθρου 6, παράγραφος 4, της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ¹¹, σύμφωνα με την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό άλλου, ότι το εθνικό δικαστήριο οφείλει να προβαίνει σε συγκεκριμένο έλεγχο προκειμένου να διαπιστώνεται κατά πόσον ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράγματι ιδίω ονόματι. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το τεκμήριο του άρθρου 9α καταργεί όμως την υποχρέωση εξέτασης της οικονομικής και εμπορικής κατάστασης του υποκειμένου στον φόρο.

23. Επομένως, θα μπορούσε ευλόγως να γίνει δεκτό, αφενός, ότι το τεκμήριο δεν συνιστά μέτρο τεχνικού χαρακτήρα αλλά ριζική τροποποίηση και, αφετέρου, ότι το νομικό πλαίσιο που απορρέει από το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ τροποποιήθηκε σε σημαντικό βαθμό με την καθιέρωση του τεκμηρίου του άρθρου 9α, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο. Συνεπώς, όποιο και αν είναι το κριτήριο της ανάλυσης, το Συμβούλιο, θεσπίζοντας το άρθρο 9α, υπέπεσε σε πρόδηλο σφάλμα εκτιμήσεως.

24. Υπό τις συνθήκες αυτές, το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)] αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Είναι [το άρθρο 9α] ανίσχυρο για τον λόγο ότι υπερβαίνει την εκτελεστική αρμοδιότητα ή τα εκτελεστικά καθήκοντα που ανατίθενται στο Συμβούλιο από το άρθρο 397 της οδηγίας [ΦΠΑ], στον βαθμό που συμπληρώνει ή/και τροποποιεί το άρθρο 28 της [οδηγίας αυτής];»

25. Το Ηνωμένο Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας αποχώρησε από την Ένωση στις 31 Ιανουαρίου 2020. Ωστόσο, το Δικαστήριο εξακολουθεί να έχει δικαιοδοσία να αποφανθεί επί της υπό κρίση αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως¹².

26. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Fenix, η Ιταλική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, το Συμβούλιο και η Επιτροπή. Οι ως άνω διάδικοι και μετέχοντες στη διαδικασία ανέπτυξαν επίσης προφορικά τις παρατηρήσεις τους κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η οποία διεξήχθη στις 3 Μαΐου 2022.

¹¹ Έκτη οδηγία του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία). Η οδηγία αυτή καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία ΦΠΑ. Το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την ίδια διατύπωση με το άρθρο 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας. Η τελευταία αυτή διάταξη περιλαμβανόταν στο αρχικό κείμενο της έκτης οδηγίας και ουδέποτε τροποποιήθηκε.

¹² Το άρθρο 86 της Συμφωνίας για την αποχώρηση του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας από την Ευρωπαϊκή Ένωση και την Ευρωπαϊκή Κοινότητα Ατομικής Ενέργειας (ΕΕ 2019, C 384 I, σ. 1) προβλέπει στην παράγραφο 2 ότι το Δικαστήριο εξακολουθεί να έχει δικαιοδοσία να εκδίδει προδικαστικές αποφάσεις κατόπιν αιτήσεων που υποβάλλονται από δικαστήρια του Ηνωμένου Βασιλείου πριν από τη λήξη της μεταβατικής περιόδου. Κατά το άρθρο 126 της Συμφωνίας αυτής, η μεταβατική περίοδος έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2020. Επιπλέον, από το άρθρο 86, παράγραφος 3, της προαναφερθείσας Συμφωνίας προκύπτει ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως θεωρείται ότι υποβλήθηκε, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, την ημερομηνία κατά την οποία το εισαγωγικό δικόγραφο καταχωρίστηκε από τη Γραμματεία του Δικαστηρίου. Εν προκειμένω, η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως καταχωρίστηκε από τη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 22 Δεκεμβρίου 2020, ήτοι πριν από τη λήξη της μεταβατικής περιόδου.

IV. Ανάλυση

27. Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 9α είναι ανίσχυρο για τον λόγο ότι το Συμβούλιο υπερέβη την εκτελεστική αρμοδιότητα που του ανατίθεται. Η Ιταλική Κυβέρνηση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, το Συμβούλιο και η Επιτροπή προτείνουν να δοθεί στο προδικαστικό ερώτημα η απάντηση ότι το άρθρο 9α είναι έγκυρο. Αντιθέτως, η Fenix υποστηρίζει ότι πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το εν λόγω άρθρο είναι ανίσχυρο.

28. Στις παρούσες προτάσεις, θα εξετάσω την έννοια της «εκτελεστικής αρμοδιότητας» κατ' άρθρο 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ (ενότητα Α) και, εν συνεχεία, την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ διά του άρθρου 9α (ενότητα Β).

Α. Επί της έννοιας της «εκτελεστικής αρμοδιότητας» κατ' άρθρο 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ

29. Η Συνθήκη της Λισσαβώνας εισήγαγε τη διάκριση μεταξύ της «κατ' εξουσιοδότηση αρμοδιότητας» και της «εκτελεστικής αρμοδιότητας» δυνάμει των άρθρων 290 και 291 ΣΛΕΕ αντιστοίχως¹³. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί επί της διάκρισης αυτής και επί της σημασίας της για την Επιτροπή.

1. Η νομολογία του Δικαστηρίου

30. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο νομοθέτης της Ένωσης διαθέτει εξουσία εκτιμήσεως όταν αποφασίζει αν θα αναθέσει στην Επιτροπή κατ' εξουσιοδότηση αρμοδιότητα δυνάμει του άρθρου 290, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ή εκτελεστική αρμοδιότητα δυνάμει του άρθρου 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ. Ωστόσο, αυτή η εξουσία εκτιμήσεως πρέπει να ασκείται σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 290 ΣΛΕΕ και 291 ΣΛΕΕ¹⁴.

31. Ειδικότερα, όσον αφορά την παροχή κατ' εξουσιοδότηση αρμοδιότητας, από το άρθρο 290, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ προκύπτει ότι με νομοθετική πράξη μπορεί να ανατίθεται στην Επιτροπή η εξουσία έκδοσης μη νομοθετικών πράξεων γενικής ισχύος που συμπληρώνουν ή τροποποιούν ορισμένα μη ουσιώδη στοιχεία της νομοθετικής πράξης. Κατά το δεύτερο εδάφιο της διατάξεως αυτής, οι στόχοι, το περιεχόμενο, η έκταση και η διάρκεια της εξουσιοδότησης πρέπει να οριοθετούνται σαφώς από τη νομοθετική πράξη που παρέχει την εξουσιοδότηση. Η απαίτηση αυτή υποδηλώνει ότι η ανάθεση κατ' εξουσιοδότηση αρμοδιότητας αφορά τη θέσπιση κανόνων που εντάσσονται στο κανονιστικό πλαίσιο το οποίο ορίζεται από τη βασική νομοθετική πράξη¹⁵.

32. Όσον αφορά την παροχή εκτελεστικής αρμοδιότητας, το άρθρο 291, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ ορίζει ότι τα κράτη μέλη λαμβάνουν όλα τα μέτρα εσωτερικού δικαίου τα οποία είναι αναγκαία για την εφαρμογή των νομικά δεσμευτικών πράξεων της Ένωσης. Όπως όμως προβλέπει η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου, όταν απαιτούνται ενιαίες προϋποθέσεις για την εκτέλεση των

¹³ Πρβλ. απόφαση της 18ης Μαρτίου 2014, Επιτροπή κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-427/12, EU:C:2014:170, σκέψη 36). Σχετικά με τη διάκριση μεταξύ της κατ' εξουσιοδότηση αρμοδιότητας και της εκτελεστικής αρμοδιότητας στο πλαίσιο της Συνθήκης της Λισσαβώνας, βλ., μεταξύ άλλων, Craig, P., «Delegated Acts, Implementing Acts and the New Comitology Regulation», *European Law Review*, τόμος 36, αριθ. 5, 2011, σ. 671 έως 687· Chamon, M., «Institutional Balance and Community Method in the Implementation of EU Legislation Following the Lisbon Treaty», *Common Market Law Review*, τόμος 53, αριθ. 6, 2016, σ. 1501 έως 1543.

¹⁴ Απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Επιτροπή κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-88/14, EU:C:2015:499, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹⁵ Απόφαση της 17ης Μαρτίου 2016, Κοινοβούλιο κατά Επιτροπής (C-286/14, EU:C:2016:183, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

νομικά δεσμευτικών πράξεων της Ένωσης, οι πράξεις αυτές αναθέτουν εκτελεστικές αρμοδιότητες στην Επιτροπή ή, σε ειδικές περιπτώσεις δεόντως αιτιολογημένες καθώς και στο πλαίσιο της κοινής εξωτερικής πολιτικής και πολιτικής ασφαλείας (ΚΕΠΠΑ), στο Συμβούλιο¹⁶.

33. Μολονότι το άρθρο 291 ΣΛΕΕ δεν παρέχει κανέναν ορισμό της έννοιας της «εκτελεστικής πράξεως»¹⁷, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η έννοια της «εκτελέσεως» περιλαμβάνει τόσο τη θέσπιση εκτελεστικών κανόνων όσο και την εφαρμογή κανόνων σε ειδικές περιπτώσεις μέσω πράξεων ατομικού περιεχομένου¹⁸. Για την ερμηνεία του ως άνω άρθρου, το Δικαστήριο έχει παραπέμψει σε πάγια και προγενέστερη της Συνθήκης της Λισσαβώνας νομολογία, κατά την οποία η Επιτροπή, στο πλαίσιο των εκτελεστικών της αρμοδιοτήτων, των οποίων τα όρια εκτιμώνται ιδίως με γνώμονα τους βασικούς γενικούς σκοπούς της επίμαχης νομοθετικής πράξεως, εξουσιοδοτείται να λάβει όλα τα αναγκαία ή πρόσφορα εκτελεστικά μέτρα για την εφαρμογή της σχετικής πράξεως, *αρκεί τα εν λόγω μέτρα να μην αντιβαίνουν στην πράξη αυτή*¹⁹.

34. Επίσης, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, στο πλαίσιο της ασκήσεως της εκτελεστικής αρμοδιότητας που του ανατίθεται, το οικείο θεσμικό όργανο καλείται να *διευκρινίσει* το περιεχόμενο νομοθετικής πράξεως, προκειμένου να διασφαλίζεται η εφαρμογή της υπό ενιαίες προϋποθέσεις σε όλα τα κράτη μέλη²⁰. Συνακόλουθα, η Επιτροπή διευκρινίζει το περιεχόμενο της νομοθετικής πράξεως, όταν οι διατάξεις της εκτελεστικής πράξεως την οποία εκδίδει, αφενός, συνάδουν με τους βασικούς γενικούς σκοπούς που επιδιώκονται με τη νομοθετική πράξη και, αφετέρου, είναι αναγκαίες ή χρήσιμες για την εφαρμογή της τελευταίας, *χωρίς να τη συμπληρώνουν ή να την τροποποιούν, ακόμη και ως προς τα μη ουσιώδη στοιχεία της*²¹.

35. Η προαναφερθείσα νομολογία αφορά την κατ' εξουσιοδότηση αρμοδιότητα και την εκτελεστική αρμοδιότητα της Επιτροπής²². Στην υπό κρίση υπόθεση, το Συμβούλιο είναι εκείνο που εξέδωσε την οδηγία ΦΠΑ επί τη βάση του άρθρου 93 ΕΚ (νυν άρθρου 113 ΣΛΕΕ). Το Συμβούλιο επίσης θέσπισε το άρθρο 9α, το οποίο περιέχεται στον εκτελεστικό κανονισμό 1042/2013 που στηρίζεται στο άρθρο 397 της οδηγίας αυτής. Τίθεται λοιπόν το ερώτημα: πρέπει, στο πλαίσιο ασκήσεως της κατ' άρθρο 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ εκτελεστικής αρμοδιότητας να γίνεται διάκριση ανάλογα με το αν το θεσμικό όργανο που εκδίδει την εκτελεστική πράξη είναι η Επιτροπή ή το Συμβούλιο;

36. Κατά τη γνώμη μου, όχι.

¹⁶ Απόφαση της 20ής Δεκεμβρίου 2017, Ισπανία κατά Συμβουλίου (C-521/15, EU:C:2017:982, σκέψη 42). Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας P. Cruz Villalón στις προτάσεις του επί της υποθέσεως Επιτροπή κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-427/12, EU:C:2013:871, σημείο 50), σε αντίθεση με τα ισχύοντα στην περίπτωση του άρθρου 290 ΣΛΕΕ, το καθοριστικό στοιχείο για την ανάθεση αρμοδιοτήτων η οποία προβλέπεται στο άρθρο 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ δεν είναι απλώς και μόνον η βούληση του νομοθέτη, αλλά η συνδρομή ενός αντικειμενικού λόγου, ήτοι της ανάγκης να διέπεται από ενιαίους όρους η εκτέλεση των νομικά δεσμευτικών πράξεων.

¹⁷ Απόφαση της 18ης Μαρτίου 2014, Επιτροπή κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-427/12, EU:C:2014:170, σκέψη 33).

¹⁸ Απόφαση της 1ης Μαρτίου 2016, National Iranian Oil Company κατά Συμβουλίου (C-440/14 P, EU:C:2016:128, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

¹⁹ Απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2014, Κοινοβούλιο κατά Επιτροπής (C-65/13, EU:C:2014:2289, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία), καθώς και της 9ης Ιουνίου 2016, Pesce κ.λπ. (C-78/16 και C-79/16, EU:C:2016:428, σκέψη 46).

²⁰ Απόφαση της 16ης Ιουλίου 2015, Επιτροπή κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-88/14, EU:C:2015:499, σκέψη 30 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

²¹ Βλ. απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2014, Κοινοβούλιο κατά Επιτροπής (C-65/13, EU:C:2014:2289, σκέψεις 45 και 46).

²² Κατ' εφαρμογήν του άρθρου 291, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, η εκτελεστική αρμοδιότητα της Επιτροπής υπόκειται στον έλεγχο των κρατών μελών μέσω της διαδικασίας που προβλέπει ο κανονισμός (ΕΕ) 182/2011 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Φεβρουαρίου 2011, για τη θέσπιση κανόνων και γενικών αρχών σχετικά με τους τρόπους ελέγχου από τα κράτη μέλη της άσκησης των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων από την Επιτροπή (ΕΕ 2011, L 55, σ. 13).

37. Συγκεκριμένα, πρώτον, από το γράμμα του άρθρου 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ προκύπτει ότι εκτελεστική αρμοδιότητα διαθέτει και το Συμβούλιο, σε αντίθεση προς ό,τι ισχύει για την κατ' εξουσιοδότηση αρμοδιότητα δυνάμει του άρθρου 290 ΣΛΕΕ, η οποία ανατίθεται μόνο στην Επιτροπή. Βεβαίως, όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, η εξουσία έκδοσης εκτελεστικών πράξεων μόνον κατ' εξαίρεση επιφυλάσσεται στο Συμβούλιο «σε ειδικές περιπτώσεις δεόντως αιτιολογημένες», καθώς και σε συγκεκριμένες περιπτώσεις οι οποίες προβλέπονται ρητά από την εν λόγω διάταξη και αφορούν αποκλειστικώς την ΚΕΠΠΑ²³. Επομένως, το Συμβούλιο οφείλει να αιτιολογεί εμπεριστατωμένα την απόφαση με την οποία επιφυλάσσεται να ασκήσει το ίδιο εκτελεστικές αρμοδιότητες²⁴. Εν προκειμένω, το άρθρο 397 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα μετά από πρόταση της Επιτροπής, θεσπίζει τα αναγκαία μέτρα για την εφαρμογή της οδηγίας αυτής²⁵. Συνεπώς, η θέσπιση του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, και ειδικότερα του άρθρου 9α, από το Συμβούλιο στηρίζεται σε νομική βάση που αφορά ειδικώς τον ΦΠΑ και αποσκοπεί στην εφαρμογή της οδηγίας ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η θέσπιση του εκτελεστικού αυτού κανονισμού αποτελεί, κατά τη γνώμη μου, ειδική δεόντως δικαιολογημένη περίπτωση, κατά την έννοια του άρθρου 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ²⁶.

38. Δεύτερον, το γεγονός ότι το Συμβούλιο ασκεί εκτελεστική αρμοδιότητα για πράξη που το ίδιο εξέδωσε δεν μπορεί, κατ' εμέ, να θέσει εν αμφιβόλω την ως άνω ερμηνεία. Ασφαλώς, το Συμβούλιο θα μπορούσε να τροποποιήσει αυτό καθ' αυτό το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου να διευκρινίσει το περιεχόμενό του. Στις γραπτές παρατηρήσεις της, η Fenix επισήμανε μάλιστα επ' αυτού ότι την 1η Δεκεμβρίου 2016 η Επιτροπή υπέβαλε πρόταση οδηγίας²⁷ προκειμένου να τροποποιηθεί η διατύπωση του άρθρου 28, τελικώς όμως η συγκεκριμένη πρόταση δεν περιλήφθηκε στο κείμενο της οδηγίας (ΕΕ) 2017/2455²⁸. Ωστόσο, το Συμβούλιο έχει επίσης το δικαίωμα να εκδώσει εκτελεστική πράξη υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ. Διαπιστώνεται δε ότι για την τροποποίηση της οδηγίας ΦΠΑ βάσει του άρθρου 113 ΣΛΕΕ απαιτείται, μεταξύ άλλων, διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, απαίτηση η οποία δεν προβλέπεται για την έκδοση εκτελεστικού κανονισμού δυνάμει του άρθρου 397 της οδηγίας ΦΠΑ. Επομένως, η διαδικασία τροποποίησης της οδηγίας αυτής είναι πιο σύνθετη και χρονοβόρα από την έκδοση εκτελεστικής πράξεως, ακόμη και με την εκδοχή ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ στη συγκεκριμένη περίπτωση.

²³ Απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2015, Κοινοβούλιο και Επιτροπή κατά Συμβουλίου (C-124/13 και C-125/13, EU:C:2015:790, σκέψη 53 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

²⁴ Πρβλ. απόφαση της 1ης Μαρτίου 2016, National Iranian Oil Company κατά Συμβουλίου (C-440/14 P, EU:C:2016:128, σκέψη 49 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

²⁵ Το άρθρο 397 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την ίδια διατύπωση με το άρθρο 29α της έκτης οδηγίας, το οποίο προστέθηκε σε αυτήν με την οδηγία 2004/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Ιανουαρίου 2004, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388 (ΕΕ 2004, L 27, σ. 44). Στις αιτιολογικές σκέψεις 7 και 8 της τελευταίας οδηγίας τονίζεται ότι, ελλείψει ενός μηχανισμού που να επιτρέπει τη θέσπιση δεσμευτικών μέτρων για τους σκοπούς εφαρμογής της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη εφαρμόζουν διαφορετικά τους κανόνες που καθορίζει η οδηγία αυτή· ότι, για τη βελτίωση της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, είναι απαραίτητο να εξασφαλισθεί μια πιο ομοιόμορφη εφαρμογή του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ και ότι η καθιέρωση μιας διαδικασίας που να επιτρέπει τη θέσπιση μέτρων για την εξασφάλιση της ορθής εφαρμογής των υφιστάμενων κανόνων θα αποτελούσε σημαντικό βήμα προόδου προς την κατεύθυνση αυτή. Η αιτιολογική σκέψη 61 της οδηγίας ΦΠΑ στηρίζεται στις ίδιες διαπιστώσεις.

²⁶ Το Συμβούλιο επισήμανε, στις αιτιολογικές σκέψεις 11 και 12 της οδηγίας 2004/7, ότι ο αντίκτυπος των εκτελεστικών μέτρων στους προϋπολογισμούς των κρατών μελών δικαιολογεί την εκ μέρους του διατήρηση του δικαιώματος άσκησης των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων που αφορούν την εφαρμογή της έκτης οδηγίας. Οι διαπιστώσεις αυτές επαναλαμβάνονται στην αιτιολογική σκέψη 63 της οδηγίας ΦΠΑ.

²⁷ Βλ. υποσημείωση 10 των παρούσων προτάσεων.

²⁸ Οδηγία του Συμβουλίου, της 5ης Δεκεμβρίου 2017, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ και της οδηγίας 2009/132/ΕΚ όσον αφορά ορισμένες υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως (ΕΕ 2017, L 348, σ. 7).

39. Τρίτον, γενικότερα, ενώ είναι δυνατόν να υποστηριχθεί ότι το Συμβούλιο, όταν εκδίδει εκτελεστική πράξη για δική του νομοθετική πράξη, θα πρέπει να διαθέτει ευρύτερη εξουσία από εκείνη την οποία διαθέτει η Επιτροπή όταν λαμβάνει μέτρα εφαρμογής νομοθετικής πράξεως άλλου θεσμικού οργάνου της Ένωσης (άποψη την οποία προσωπικά δεν συμμερίζομαι), δεν αντιλαμβάνομαι για ποιον λόγο το Συμβούλιο θα πρέπει να τυγχάνει διαφορετικής μεταχείρισης σε σχέση με την Επιτροπή όσον αφορά την εκτελεστική αρμοδιότητα δυνάμει του άρθρου 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ. Πράγματι, δεν αποκλείεται το Συμβούλιο να χρειαστεί να διευκρινίσει το περιεχόμενο μιας νομοθετικής πράξεως. Τούτο μπορεί να συμβεί στον τομέα της φορολογίας, ιδίως όταν εμφανίζονται νέες τεχνολογίες (όπως, εν προκειμένω, το ηλεκτρονικό εμπόριο, το οποίο ενδέχεται να δημιουργεί στην πράξη μια μακρά αλυσίδα συναλλαγών όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών) οι οποίες επιβάλλεται να ληφθούν υπόψη για την εφαρμογή των υφιστάμενων νομοθετικών πράξεων. Στην περίπτωση αυτή, ο εκτελεστικός κανονισμός, σύμφωνα με το άρθρο 288 ΣΛΕΕ, έχει γενική ισχύ, είναι δεσμευτικός ως προς όλα τα μέρη του και εφαρμόζεται άμεσα σε όλα τα κράτη μέλη, ακόμη και αν η νομοθετική πράξη είναι οδηγία, όπως στην υπό κρίση υπόθεση.

40. Επιπροσθέτως σημειώνεται ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η θέσπιση των *ουσιωδών κανόνων* που διέπουν κάποιον τομέα ανήκει αποκλειστικώς στην αρμοδιότητα του νομοθέτη της Ένωσης και οι κανόνες αυτοί πρέπει να περιλαμβάνονται στο σώμα της βασικής ρυθμίσεως, όπερ σημαίνει ότι οι διατάξεις που καθορίζουν τα ουσιώδη στοιχεία της βασικής ρυθμίσεως, των οποίων η θέσπιση προϋποθέτει *επιλογές πολιτικής* που εμπίπτουν στην αποκλειστική ευθύνη του νομοθέτη της Ένωσης, δεν είναι δυνατόν να αποτελέσουν αντικείμενο εξουσιοδότησης ούτε να περιλαμβάνονται σε εκτελεστικές πράξεις²⁹.

41. Συμπερασματικώς, από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι το άρθρο 9α, υπό το πρίσμα του άρθρου 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και του άρθρου 397 της οδηγίας ΦΠΑ, είναι έγκυρο εάν, αφενός, συνάδει με τους βασικούς γενικούς σκοπούς που επιδιώκονται με το άρθρο 28 της οδηγίας αυτής και, αφετέρου, είναι αναγκαίο ή χρήσιμο για την εφαρμογή του προαναφερθέντος άρθρου 28, χωρίς να το συμπληρώνει ή να το τροποποιεί, ακόμη και ως προς τα μη ουσιώδη στοιχεία του.

2. Η διάκριση μεταξύ «διευκρίνισης» και «συμπλήρωσης ή τροποποίησης» της νομοθετικής πράξεως

42. Η διαφορά μεταξύ της κατ' εξουσιοδότηση αρμοδιότητας και της εκτελεστικής αρμοδιότητας προκύπτει από το ίδιο το γράμμα των άρθρων 290 και 291 ΣΛΕΕ, συνίσταται δε στο ότι, στην περίπτωση της κατ' εξουσιοδότηση αρμοδιότητας, το οικείο θεσμικό όργανο μπορεί να *συμπληρώσει* ή να *τροποποιήσει* ορισμένα μη ουσιώδη στοιχεία της νομοθετικής πράξεως, ενώ, στην περίπτωση της εκτελεστικής αρμοδιότητας, το θεσμικό όργανο καλείται να *διευκρινίσει* το κανονιστικό περιεχόμενο νομοθετικής πράξεως. Πάντως, η διάκριση μεταξύ «συμπλήρωσης ή τροποποίησης» και «διευκρίνισης» της νομοθετικής πράξεως δεν είναι προφανής³⁰.

43. Όπως έχει εξηγήσει ο γενικός εισαγγελέας P. Cruz Villalón, η κατ' αρχήν διαφορά μεταξύ της αρμοδιότητας που ασκείται σε περίπτωση νομοθετικής εξουσιοδότησης και της αρμοδιότητας που ανατίθεται προς εκτέλεση νομοθετικής πράξεως έγκειται στο ότι με την εξουσιοδότηση ο

²⁹ Βλ. απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2015, Κοινοβούλιο κατά Συμβουλίου (C-363/14, EU:C:2015:579, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

³⁰ Πρβλ. προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen επί της υποθέσεως Ηνωμένο Βασίλειο κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-270/12, EU:C:2013:562, σημείο 78). Βλ., επίσης, Englisch, J., «“Detailing” EU Legislation through Implementing Acts», *Yearbook of European Law*, 2021, τόμος 40, αριθ. 1, σ. 111 έως 145.

νομοθέτης παρέχει στο οικείο θεσμικό όργανο τη δυνατότητα να αποφανθεί επί ορισμένων ζητημάτων τα οποία θα όφειλε κατ' αρχήν να ρυθμίσει το ίδιο, ενώ η εκτέλεση αφορά κανονιστικές διατάξεις των οποίων το ουσιαστικό περιεχόμενο έχει οριστεί από τον νομοθέτη. Κατά τον γενικό εισαγγελέα, ως εκ της διαφοράς αυτής, το άρθρο 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ άπτεται απλώς της άσκησης της εκτελεστικής αρμοδιότητας, από την οποία αποκλείεται οτιδήποτε δεν είναι αναγκαίο για τη συγκεκριμένη εφαρμογή ενός κανόνα ήδη ορισμένου και θεσπισμένου, ενώ το άρθρο 290 ΣΛΕΕ προβλέπει την οριοθέτηση των σκοπών της εξουσιοδότησης, καθώς και του περιεχομένου και της έκτασής της, όπερ σημαίνει ότι αναμένεται από την Επιτροπή κάτι περισσότερο από την απλή εκτέλεση μιας διατάξεως της οποίας τα στοιχεία έχουν ήδη καθοριστεί, πράγμα που προϋποθέτει την ύπαρξη ενός περιθωρίου κανονιστικής «δημιουργικότητας», η οποία δεν είναι δυνατή στην περίπτωση της αμιγούς εκτέλεσης³¹.

44. Στο πλαίσιο της διάκρισης αυτής, εκτιμώ ότι είναι χρήσιμο να γίνει αντιπαραβολή με την έννοια του «ερμηνευτικού νόμου», ο οποίος προσομοιάζει με εκτελεστική πράξη. Στο πνεύμα αυτό, το γαλλικό Cour de cassation (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) έχει κρίνει ειδικότερα ότι ένας νόμος μπορεί να θεωρηθεί ερμηνευτικός μόνον εφόσον, χωρίς να εισάγει καμία νέα ρύθμιση, περιορίζεται στην αναγνώριση προϋφιστάμενου δικαιώματος το οποίο, λόγω ατελούς ορισμού, έχει καταστεί αντικείμενο αμφισβητήσεων³². Η αντίληψη αυτή απαντά και σε άλλες έννομες τάξεις, μεταξύ των οποίων και στην ελληνική. Συνεπώς, ένας ερμηνευτικός νόμος (όπως και μια εκτελεστική πράξη) αποσαφηνίζει την έννοια προϋπάρχοντος νόμου, χωρίς να προσθέτει νέες διατάξεις. Συγχρόνως, η εφαρμογή ή η εκτέλεση συνιστούν κανονιστική δραστηριότητα, δηλαδή δραστηριότητα συνιστάμενη στην έκδοση νομικώς δεσμευτικών πράξεων, και είναι, επομένως, πολύ δύσκολο να νοηθεί εκτελεστική πράξη που να μην εμπεριέχει κάποια προσθήκη στο κανονιστικό πλαίσιο το οποίο θεσπίζει η νομοθετική πράξη, και, κατά συνέπεια, που να μη συμπληρώνει κατά κάποιον τρόπο την πράξη αυτή³³. Ως εκ τούτου, η εκτελεστική πράξη δεν μπορεί να θεωρηθεί ως, εξ ορισμού, στερούμενη οποιασδήποτε κανονιστικής ισχύος. Συνακόλουθα, το Δικαστήριο έχει υιοθετήσει μια ευρεία ερμηνεία της έννοιας της «εκτέλεσεως»³⁴.

45. Κατά τη γνώμη μου, το οικείο θεσμικό όργανο δύναται να ασκήσει την εκτελεστική αρμοδιότητά του όταν η νομοθετική πράξη επιδέχεται πλείονες ερμηνείες, με συνέπεια να υφίσταται ενδεχόμενο εμφάνισης αποκλίσεων στην εφαρμογή της από τα κράτη μέλη. Στο πλαίσιο αυτό, με την εκτελεστική πράξη θα επιλεγεί μία εκ των πιθανών ερμηνειών, με σκοπό να διασφαλιστεί η ομοιόμορφη εφαρμογή της συγκεκριμένης νομοθετικής πράξεως. Με άλλα λόγια, η επιλεγόμενη ερμηνεία ενυπάρχει ήδη στη νομοθετική πράξη, ενδεχομένως μεταξύ άλλων πιθανών ερμηνειών της. Συνεπώς, το θεσμικό όργανο που διαθέτει την εκτελεστική αρμοδιότητα δεν εισάγει νέα ρύθμιση, αλλά επιλέγει μια ερμηνεία η οποία, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, είναι αναγκαία ή χρήσιμη για τη διασφάλιση της εφαρμογής της νομοθετικής πράξεως υπό ενιαίες

³¹ Προτάσεις επί της υποθέσεως Επιτροπή κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-427/12, EU:C:2013:871, σημεία 62 και 63).

³² Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση υπ' αριθ. 98-15.598 του εργατικού τμήματος, της 23ης Φεβρουαρίου 2000, και απόφαση υπ' αριθ. 00-17.902 του τρίτου πολιτικού τμήματος, της 27ης Φεβρουαρίου 2002.

³³ Βλ. 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*, τόμος 52, αριθ. 1, 2015, σ. 243 έως 257, ιδίως σ. 251.

³⁴ Βλ. Lenaerts, K., και Van Nuffel, P., *EU Constitutional Law*, Oxford University Press, Οξφόρδη, 2021, αριθ. 18.013.

προϋποθέσεις σε όλα τα κράτη μέλη. Επομένως, η εκτελεστική πράξη απλώς και μόνον *διευκρινίζει* και *συγκεκριμενοποιεί* τη νομοθετική πράξη, χωρίς να τη συμπληρώνει προσθέτοντας (μη ουσιώδη) στοιχεία ή να την τροποποιεί³⁵.

B. Επί της εφαρμογής του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ διά του άρθρου 9α

46. Πρέπει να επισημανθεί, πρώτον, ότι ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου η Fenix υποστήριξε ότι η ίδια δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9α, ενώ κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ισχυρίστηκε ότι δεν υπόκειται σε φόρο ούτε κατά το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν ενεργεί στο όνομά της και για λογαριασμό τρίτου, αλλά περιορίζεται στη διευκόλυνση της παροχής υπηρεσιών μεταξύ των δημιουργών και των θαυμαστών. Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο εξήγησε ότι η φορολογική αρχή εξέδωσε τις επίμαχες πράξεις προσδιορισμού φόρου παραπέμποντας αποκλειστικώς και μόνον στο άρθρο 9α, χωρίς να εξετάσει την εφαρμογή του ίδιου του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ.

47. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή τα ερωτήματα τα οποία αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης και υποβάλλονται από τον εθνικό δικαστή εντός του νομικού και πραγματικού πλαισίου που αυτός προσδιορίζει με δική του ευθύνη, χωρίς το Δικαστήριο να είναι αρμόδιο να ελέγξει την ακρίβειά του. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει αίτηση εθνικού δικαστηρίου για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως μόνον όταν προκύπτει προδήλως ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμη όταν το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που του είναι αναγκαία για να δώσει χρήσιμη απάντηση στα υποβαλλόμενα ερωτήματα³⁶.

48. Εν προκειμένω, από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο δεν προκύπτει προδήλως ότι στην υπό κρίση υπόθεση συντρέχει κάποια από τις ως άνω περιπτώσεις. Συγκεκριμένα, η διαφορά της κύριας δίκης ανάγεται στην απόφαση της φορολογικής Διοίκησης κατά την οποία η Fenix έπρεπε να θεωρηθεί ότι ενεργούσε ιδίω ονόματι κατά την έννοια του άρθρου 9α. Από την απόφαση περί παραπομπής καθίσταται σαφές ότι, στο πλαίσιο της διαφοράς αυτής, η Fenix υποστήριξε ότι το εν λόγω άρθρο είναι ανίσχυρο. Δεδομένου ότι το άρθρο 9α έχει θεσπιστεί ως εκτελεστική πράξη του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, ο έλεγχος του κύρους του προϋποθέτει την εξέταση της σχέσεως μεταξύ των δύο αυτών άρθρων, ζήτημα που αποτελεί αντικείμενο του προδικαστικού ερωτήματος, το οποίο, κατά συνέπεια, είναι παραδεκτό. Σημειωτέον επίσης ότι, όπως συνάγεται από τη διατύπωση του προδικαστικού ερωτήματος, το αιτούν δικαστήριο εκκινεί από την παραδοχή ότι, εν προκειμένω, η Fenix ενεργεί στο όνομά της αλλά για λογαριασμό των δημιουργών.

³⁵ Με την απόφαση της 17ης Μαρτίου 2016, Κοινοβούλιο κατά Επιτροπής (C-286/14, EU:C:2016:183, σκέψη 41), το Δικαστήριο έκρινε ότι, στο πλαίσιο του άρθρου 290, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, η εξουσιοδότηση αρμοδιότητας προς «συμπλήρωση» νομοθετικής πράξεως αποσκοπεί μόνον στο να παράσχει στην Επιτροπή την ευχέρεια να συγκεκριμενοποιήσει την αντίστοιχη πράξη και ότι, κατά την άσκηση της σχετικής αρμοδιότητας, η αποστολή της Επιτροπής περιορίζεται στη λεπτομερέστερη ανάπτυξη, συμφώνως πάντοτε προς το σύνολο της θεσπισθείσας από τον νομοθέτη νομοθετικής πράξεως, εκείνων των μη ουσιωδών στοιχείων της οικείας ρυθμίσεως τα οποία δεν καθόρισε ο νομοθέτης. Επ' αυτού, σημειώνω κατ' αρχάς ότι η νομολογία αυτή αφορούσε την «κατ' εξουσιοδότηση αρμοδιότητα» υπό την έννοια του άρθρου 290, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, και όχι την «εκτελεστική αρμοδιότητα» στην οποία αναφέρεται το άρθρο 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ. Πέραν τούτου, εκτιμώ ότι η ερμηνεία η οποία έγινε δεκτή θα μπορούσε να θεωρηθεί υπερβολικά στενή στον βαθμό που ενδέχεται να καθιστά κενή περιεχομένου την έννοια της «διευκρίνισης» της νομοθετικής πράξεως δυνάμει του άρθρου 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ.

³⁶ Απόφαση της 2ας Ιουνίου 2022, SR (Εξοδα μετάφρασης σε πολιτική δίκη) (C-196/21, EU:C:2022:427, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

49. Συνεπώς, πρέπει να αποσαφηνιστεί το νόημα του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ και, στη συνέχεια, το περιεχόμενο του άρθρου 9α, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν το δεύτερο συνιστά όντως εκτελεστική πράξη του πρώτου, κατά την έννοια του άρθρου 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ.

1. Το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ

50. Το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες³⁷.

51. Το άρθρο αυτό, το οποίο έχει αυτοτελές περιεχόμενο στο δίκαιο της Ένωσης, θεσπίζει ένα *τεκμήριο* («θεωρείται»). Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το ως άνω άρθρο καθιερώνει πλάσμα δικαίου, βάσει του οποίου πραγματοποιούνται διαδοχικά δύο παροχές των ίδιων υπηρεσιών. Συνεπώς, θεωρείται, κατά πλάσμα δικαίου, ότι ο επιχειρηματίας, ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών και αποτελεί τον παραγγελιοδόχο, υπήρξε αρχικώς αποδέκτης των υπηρεσιών του επιχειρηματία για λογαριασμό του οποίου ενεργεί, δηλαδή του παραγγελέα, προτού τις παράσχει, στη συνέχεια, προσωπικώς στον πελάτη³⁸. Επομένως, όσον αφορά τη νομική σχέση μεταξύ παραγγελέα και παραγγελιοδόχου, ο αντίστοιχος ρόλος τους ως παρόχου υπηρεσιών πληρωμής και πληρωτή αντιστρέφεται πλασματικώς για τον ΦΠΑ³⁹. Η ίδια λογική διέπει και την απόκτηση αγαθών δυνάμει συμβάσεως εντολής αγοράς, κατά την έννοια του άρθρου 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο εμπίπτει επίσης στον τίτλο IV της οδηγίας αυτής⁴⁰.

52. Επομένως, για να έχει εφαρμογή το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ, πρέπει να πληρούνται δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, να υφίσταται εντολή προς εκτέλεση της οποίας ο παραγγελιοδόχος μεσολαβεί, για λογαριασμό του παραγγελέα, στην παροχή υπηρεσιών, και, αφετέρου, να ταυτίζονται οι παροχές των υπηρεσιών που είχαν ως αποδέκτη τον παραγγελιοδόχο με τις παροχές των υπηρεσιών που μεταβιβάστηκαν στον παραγγελέα⁴¹. Η δεύτερη αυτή προϋπόθεση συνεπάγεται ότι πρέπει να υπάρχει, κατά περίπτωση, μεταβίβαση του σχετικού περιουσιακού δικαιώματος⁴².

53. Επιπλέον, όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ εμπίπτει στον τίτλο IV της οδηγίας αυτής, ο οποίος επιγράφεται «Φορολογητέες πράξεις», η δε διατύπωσή του είναι γενική και δεν περιλαμβάνει περιορισμούς όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής του ή το περιεχόμενό του⁴³. Ως εκ τούτου, οι διαδοχικώς πραγματοποιούμενες παροχές υπηρεσιών

³⁷ Σχετικά με το άρθρο αυτό, βλ. Terra, B., και Kajus, J., «10.4.5 Undisclosed agent», *A Guide to the European VAT Directives 2022: Introduction to European VAT*, τόμος 1, IBFD, Άμστερνταμ, 2022.

³⁸ Αποφάσεις Henfling κ.λπ. (σκέψη 35), καθώς και της 12ης Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 49).

³⁹ Αποφάσεις Henfling κ.λπ. (σκέψη 35).

⁴⁰ Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 50). Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, ως παράδοση αγαθού νοείται η μεταβίβαση αγαθού η οποία πραγματοποιείται με βάση σύμβαση εντολής προς αγορά ή πώληση.

⁴¹ Πρβλ. απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 51).

⁴² Πρβλ. απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 54).

⁴³ Βλ. αποφάσεις Henfling κ.λπ. (σκέψη 36), καθώς και της 17ης Ιανουαρίου 2013, BGZ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, σκέψη 64).

εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και, κατά συνέπεια, εάν η παροχή υπηρεσιών στο πλαίσιο της οποίας μεσολαβεί παραγγελιοδόχος υπόκειται στον ΦΠΑ, η νομική σχέση μεταξύ του παραγγελιοδόχου και του παραγγελέα υπόκειται επίσης στον ΦΠΑ⁴⁴.

54. Το άρθρο 28 αφορά τον μεσάζοντα τον οποίο η θεωρία χαρακτηρίζει ως «αδιαφανή»⁴⁵, στον βαθμό που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου⁴⁶, κατ' αντιδιαστολή προς τον αποκαλούμενο «διαφανή» μεσάζοντα, ο οποίος ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό τρίτου, περίπτωση την οποία ρυθμίζει ειδικότερα το άρθρο 46 της οδηγίας ΦΠΑ σχετικά με τις παροχές υπηρεσιών από μεσάζοντες⁴⁷. Όπως έχει διαπιστώσει δε το Δικαστήριο, η ίδια η οδηγία ΦΠΑ προβλέπει, για τις παροχές υπηρεσιών εκ μέρους παραγγελιοδόχου που ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό άλλου, ειδικούς κανόνες οι οποίοι είναι διαφορετικοί από τους κανόνες που διέπουν τις παροχές υπηρεσιών εκ μέρους εντολοδόχου ο οποίος ενεργεί επ' ονόματι και για λογαριασμό άλλου⁴⁸. Η υπό κρίση υπόθεση αφορά τους ειδικούς κανόνες που ισχύουν για τους αδιαφανείς μεσάζοντες.

2. Το άρθρο 9α

55. Η ερμηνεία και το περιεχόμενο του άρθρου 9α έχουν προσελκύσει το ενδιαφέρον της θεωρίας⁴⁹. Στην υπό κρίση υπόθεση, όπως προεκτέθηκε στο σημείο 41 των παρουσών προτάσεων, πρέπει να εξεταστεί κατά πόσον το άρθρο 9α, αφενός, συνάδει με τους βασικούς γενικούς σκοπούς τους οποίους επιδιώκει το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ και, αφετέρου, είναι αναγκαίο ή χρήσιμο για την εφαρμογή του άρθρου 28, χωρίς να το συμπληρώνει ή να το τροποποιεί, ακόμη και ως προς τα μη ουσιώδη στοιχεία του.

α) Επί του ζητήματος κατά πόσον το άρθρο 9α συνάδει με τους βασικούς γενικούς σκοπούς τους οποίους επιδιώκει το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ

56. Σκοπός του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ είναι να καθοριστούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες ο παραγγελιοδόχος θεωρείται ότι είναι ο πάροχος υπηρεσιών στο πλαίσιο του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Η διάταξη αυτή ανάγεται, κατ' ουσίαν, στο έτος 1977⁵⁰, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο δεν υφίστατο ακόμη το ηλεκτρονικό εμπόριο.

⁴⁴ Βλ. αποφάσεις της 4ης Μαΐου 2017, Επιτροπή κατά Λουξεμβούργου (C-274/15, EU:C:2017:333, σκέψη 87), και της 21ης Ιανουαρίου 2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, σκέψη 49). Αντιστρόφως, εάν η παροχή υπηρεσιών στην οποία μεσολαβεί ο παραγγελιοδόχος απαλλάσσεται του ΦΠΑ, η απαλλαγή αυτή ισχύει και ως προς τη νομική σχέση μεταξύ παραγγελέα και παραγγελιοδόχου [βλ. απόφαση Henfling κ.λπ. (σκέψη 36)].

⁴⁵ Βλ. μεταξύ άλλων, Berlin, D., *Directive TVA 2006/112: commentaire article par article*, Bruylant, Βρυξέλλες, 2020, σχόλια επί του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, σ. 228. Δεδομένου ότι η νομολογία του Δικαστηρίου κάνει λόγο για «παραγγελιοδόχο», θα χρησιμοποιήσω τον όρο αυτό για να χαρακτηρίσω τον μεσάζοντα στην αλυσίδα των συναλλαγών.

⁴⁶ Όπερ σημαίνει ότι ο πελάτης δεν γνωρίζει την ταυτότητα του παραγγελέα.

⁴⁷ Κατά το άρθρο 46 της οδηγίας ΦΠΑ, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11), «[τ]όπος παροχής υπηρεσιών σε μη υποκείμενους στο φόρο από μεσάζοντα που ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό τρίτου είναι ο τόπος στον οποίο πραγματοποιήθηκε η πράξη στην οποία παρεμβαίνει ο μεσάζων σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας οδηγίας».

⁴⁸ Αποφάσεις Henfling κ.λπ. (σκέψη 38).

⁴⁹ Βλ. μεταξύ άλλων, Claessens, S. και Corbett, T., «Intermediated Delivery and Third-Party Billing: Implications for the Operation of VAT Systems around the World», σε Lang, M. και Lejeune, I., *VAT/GST in a Global Digital Economy*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2015, σ. 59 έως 78. Βλ. επίσης, στο ίδιο έργο, Nguyen, D., «Comments on the Discussion of Article 9a of Implementing Regulation 1042/2013», σ. 79 έως 82.

⁵⁰ Βλ. υποσημείωση 11 των παρουσών προτάσεων.

57. Όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 4 του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, σκοπός του κανονισμού αυτού είναι η εξασφάλιση ομοιόμορφης εφαρμογής του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ με τη θέσπιση διατάξεων εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά, μεταξύ άλλων, την παροχή υπηρεσιών. Η αιτιολογική σκέψη 5 του εν λόγω εκτελεστικού κανονισμού προσθέτει ότι τα μέτρα εφαρμογής περιέχουν ειδικές διατάξεις που ρυθμίζουν ορισμένα ζητήματα εφαρμογής, προορίζονται δε να εξασφαλίσουν ομοιόμορφη μεταχείριση σε ολόκληρη την Ένωση μόνο σε αυτές τις συγκεκριμένες περιπτώσεις. Εξάλλου, στην αιτιολογική σκέψη 4 του εκτελεστικού κανονισμού 1042/2013 επισημαίνεται ότι, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, είναι αναγκαίο να διευκρινιστεί ποιος είναι ο προμηθευτής όταν ηλεκτρονικές υπηρεσίες ή διαδικτυακές τηλεφωνικές υπηρεσίες παρέχονται σε λήπτη με τη μεσολάβηση τηλεπικοινωνιακών δικτύων ή μέσω διεπαφής ή δικτυακής πύλης.

58. Κατόπιν τούτου, το άρθρο 9α, το οποίο περιλαμβάνεται μεταξύ των διαφόρων διατάξεων του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011, ορίζει, «για την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας [ΦΠΑ]», πώς πρέπει να ερμηνεύεται η διάταξη αυτή όταν ηλεκτρονικές υπηρεσίες παρέχονται μέσω τηλεπικοινωνιακού δικτύου, διεπαφής ή δικτυακής πύλης, όπως είναι μια πλατφόρμα ηλεκτρονικών εφαρμογών.

59. Κατ' αρχάς, το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ έχει γενική διατύπωση και δεν περιλαμβάνει περιορισμούς όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής ή το περιεχόμενό του⁵¹. Κατά συνέπεια, καμία κατηγορία υπηρεσιών δεν εξαιρείται από το καθ' ύλην πεδίο εφαρμογής του άρθρου αυτού. Ακολούθως, το άρθρο 9α αφορά το ειδικό ζήτημα κατά πόσον ο μεσάζων είναι υπόχρεος καταβολής ΦΠΑ σε περίπτωση παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών μέσω, μεταξύ άλλων, διαδικτυακής πλατφόρμας. Είναι σαφές, κατ' εμέ, ότι το ζήτημα αυτό εντάσσεται στο πλαίσιο του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, εκτιμώ ότι το άρθρο 9α συνάδει με τους βασικούς γενικούς σκοπούς που επιδιώκει το εν λόγω άρθρο 28.

β) Επί του ζητήματος κατά πόσον το άρθρο 9α είναι αναγκαίο ή χρήσιμο για την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ

60. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι, λαμβανομένης υπόψη της εξουσίας εκτιμήσεως την οποία διαθέτει ο νομοθέτης της Ένωσης όταν αποφασίζει αν θα αναθέσει κατ' εξουσιοδότηση αρμοδιότητα ή εκτελεστική αρμοδιότητα, ο σχετικός δικαστικός έλεγχος περιορίζεται στα πρόδηλα σφάλματα εκτιμήσεως ως προς το ζήτημα αν ο νομοθέτης ευλόγως έκρινε, αφενός, ότι το νομικό πλαίσιο που θέσπισε με το άρθρο 28 της οδηγίας περί ΦΠΑ χρήζει, προς εφαρμογή του, μόνον διευκρίνισης, χωρίς να χρειάζεται να τροποποιηθεί ή να συμπληρωθεί ως προς μη ουσιώδη στοιχεία του και, αφετέρου, ότι απαιτούνται ενιαίες προϋποθέσεις για την εκτέλεση των διατάξεων του άρθρου αυτού⁵².

61. Πριν από τη θέσπιση του άρθρου 9α, η κατάσταση των παραγγελιοδόχων από πλευράς ΦΠΑ είχε προκαλέσει συζητήσεις στο πλαίσιο της επιτροπής ΦΠΑ, οι οποίες κατέληξαν στην έκδοση κατευθυντήριων γραμμών κατά την 93η συνεδρίασή της, την 1η Ιουλίου 2011⁵³. Ειδικότερα, η επιτροπή αυτή δέχθηκε «σχεδόν ομοφώνως» ότι, προκειμένου να καθοριστεί ο τόπος παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών που λαμβάνει ο τελικός καταναλωτής διαδικτυακά ή μέσω τηλεπικοινωνιακών δικτύων παρόχου ηλεκτρονικών υπηρεσιών, με την παρέμβαση μεσάζοντος ή

⁵¹ Βλ. σημείο 53 των παρούσων προτάσεων.

⁵² Πρβλ. απόφαση της 18ης Μαρτίου 2014, Επιτροπή κατά Κοινοβουλίου και Συμβουλίου (C-427/12, EU:C:2014:170, σκέψη 40).

⁵³ Έγγραφο C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709, διαθέσιμο στην ακόλουθη διεύθυνση:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf, σ. 155.

τρίτου που μεσολαβεί στην πράξη, είναι αναγκαίο να προσδιοριστεί ποιος είναι ο προμηθευτής της ηλεκτρονικής υπηρεσίας. Η επιτροπή ΦΠΑ έκρινε επίσης «σχεδόν ομοφώνως» ότι, όταν παρέχεται ηλεκτρονική υπηρεσία στον τελικό καταναλωτή, ο μεσάζων ή ο τρίτος που μεσολαβεί στην πράξη θεωρείται ότι έχει ενεργήσει ιδίω ονόματι, εκτός εάν, στη σχέση με τον τελικό καταναλωτή, ο ίδιος ο πάροχος της ηλεκτρονικής υπηρεσίας μνημονεύεται ρητά ως προμηθευτής της ηλεκτρονικής υπηρεσίας.

62. Μετά τη θέσπιση του άρθρου 9α, η Επιτροπή εξέδωσε επεξηγηματικές σημειώσεις οι οποίες αφορούν, μεταξύ άλλων, τη συγκεκριμένη διάταξη⁵⁴. Όπως αναφέρεται ρητά στις επεξηγηματικές σημειώσεις, αυτές δεν είναι νομικώς δεσμευτικές. Κατά συνέπεια, δεν είναι καθεαυτές αποφασιστικές για την κρίση του κύρους του άρθρου 9α, κατά μείζονα λόγο διότι έχουν εκδοθεί από την Επιτροπή και όχι από το Συμβούλιο. Ωστόσο, οι εν λόγω σημειώσεις μπορούν, κατά τη γνώμη μου, να ληφθούν υπόψη ως έγγραφο διαφωτιστικό των σκοπών που επιδίωκε το Συμβούλιο με τη θέσπιση του επίμαχου άρθρου. Παραδείγματος χάριν, στις σημειώσεις αυτές επισημαίνεται ότι, «[ό]ταν παρέχονται τηλεπικοινωνιακές και ηλεκτρονικές υπηρεσίες σε τελικό καταναλωτή (B2C), υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές είναι ο προμηθευτής των υπηρεσιών. Συνεπώς, έχει ουσιώδη σημασία να προσδιορισθεί με βεβαιότητα ο προμηθευτής των υπηρεσιών, ιδίως όταν αυτές δεν παρέχονται απευθείας στον τελικό λήπτη αλλά μέσω μεσαζόντων»⁵⁵. Η Επιτροπή προσέθεσε ότι «[ο]ι αλυσίδες παροχής είναι συνήθως μεγάλες και μπορεί να έχουν διασυννοριακό χαρακτήρα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ενδέχεται να είναι δύσκολο να γνωρίζει κάποιος πότε παρέχονται εντέλει οι υπηρεσίες σε τελικό καταναλωτή και ποιος είναι ο υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ που επιβάλλεται στην παρεχόμενη υπηρεσία. Προκειμένου να εξασφαλισθεί ασφάλεια δικαίου για όλα τα εμπλεκόμενα μέρη και για να διασφαλισθεί η είσπραξη του φόρου, κρίθηκε αναγκαίο να καθορισθεί ποιο μέρος της αλυσίδας πρέπει να θεωρείται προμηθευτής της υπηρεσίας προς τον τελικό καταναλωτή»⁵⁶.

63. Εκ των ανωτέρω στοιχείων συνάγεται ότι το άρθρο 9α έχει *τεχνικό χαρακτήρα*, ήτοι αποσαφηνίζει την κατάσταση των παραγγελιοδόχων που δραστηριοποιούνται στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου, θεσπίζοντας κριτήρια προσδιορισμού του προμηθευτή των υπηρεσιών, προκειμένου να καθορισθεί ποιος είναι ο υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ και ποιος είναι ο τόπος των φορολογητέων πράξεων⁵⁷. Όπως επισήμανε η Επιτροπή στις επεξηγηματικές σημειώσεις, η αποσαφήνιση αυτή έχει διττό σκοπό, ήτοι την κατοχύρωση ασφάλειας δικαίου για τους διάφορους εμπλεκόμενους στην αλυσίδα των συναλλαγών καθώς και την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ στις διάφορες παροχές υπηρεσιών. Ελλείψει της αποσαφήνισης αυτής, ήταν ενδεχόμενο να ανακύψει το πρόβλημα της διπλής φορολόγησης των διασυννοριακών συναλλαγών, για το οποίο γίνεται λόγος στην αιτιολογική σκέψη 62 της οδηγίας ΦΠΑ, ή, αντιστρόφως, το πρόβλημα της μη φορολόγησης σε αλυσίδα συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και διαδικτυακή πλατφόρμα. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η ορθή εφαρμογή της οδηγίας ΦΠΑ καθιστά δυνατή την αποφυγή της διπλής φορολόγησης και τη

⁵⁴ Βλ. έγγραφο με τίτλο «Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τις αλλαγές στον ΦΠΑ σε επίπεδο ΕΕ όσον αφορά τον τόπο παροχής τηλεπικοινωνιακών, ραδιοηλεκτρονικών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών, οι οποίες τίθενται σε ισχύ το 2015 [Εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 του Συμβουλίου]» (στο εξής: επεξηγηματικές σημειώσεις), το οποίο δημοσιεύθηκε στις 3 Απριλίου 2014 και είναι διαθέσιμο στην ακόλουθη διεύθυνση:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/telecommunications-broadcasting-electronic-services/sites/default/files/explanatory_notes_2015_fr_0.pdf.

⁵⁵ Σημείο 3.2 των επεξηγηματικών σημειώσεων.

⁵⁶ Σημείο 3.3 των επεξηγηματικών σημειώσεων.

⁵⁷ Κατά την αιτιολογική σκέψη 1 του εκτελεστικού κανονισμού 1042/2013, «[η] οδηγία [ΦΠΑ] ορίζει ότι από την 1η Ιανουαρίου 2015 όλες οι τηλεπικοινωνιακές, οι ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές και οι ηλεκτρονικές υπηρεσίες, οι οποίες παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο, φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ή έχει τη μόνιμη κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ο λήπτης, ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης του υποκείμενου στον φόρο ο οποίος παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες. Οι περισσότερες άλλες υπηρεσίες που παρέχονται σε μη υποκείμενο στον φόρο συνεχίζουν να φορολογούνται στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένος ο πάροχος υπηρεσιών».

διασφάλιση της φορολογικής ουδετερότητας⁵⁸. Επιπλέον, ελλείψει διατάξεως περί ομοιόμορφης εφαρμογής του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ στον εν λόγω τομέα, κάθε πάροχος υπηρεσιών θα μπορούσε να είναι ατομικώς υπόχρεος για την καταβολή του φόρου αυτού, όπερ θα σήμαινε ότι θα έπρεπε να αναζητηθεί καθένας τους στα διάφορα εμπλεκόμενα κράτη, με συνέπεια να καθίσταται σχεδόν αδύνατη η είσπραξη του φόρου. Σημειωτέον δε επ' αυτού ότι ο ΦΠΑ αποτελεί ίδιο πόρο της Ένωσης.

64. Υπό τις συνθήκες αυτές, είμαι της γνώμης ότι το Συμβούλιο ευλόγως έκρινε ότι είχε την εξουσία, δυνάμει του άρθρου 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ, να διευκρινίσει το κανονιστικό περιεχόμενο του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ ως προς τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες και ότι η ανάθεση εκτελεστικής αρμοδιότητας στο εν λόγω θεσμικό όργανο μπορεί να θεωρηθεί εύλογη προς τον σκοπό της διασφάλισης ενιαίων προϋποθέσεων εκτέλεσης των διατάξεων του άρθρου 28 όσον αφορά τις συγκεκριμένες υπηρεσίες. Υπό την έννοια αυτή, το άρθρο 9α παρίσταται αναγκαίο ή χρήσιμο για την εφαρμογή του άρθρου 28.

γ) Επί του ζητήματος αν το άρθρο 9α διευκρινίζει το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ χωρίς να το συμπληρώνει ή να το τροποποιεί

65. Θα πρέπει να εξεταστεί λεπτομερώς το γράμμα του άρθρου 9α, προκειμένου να διαπιστωθεί αν πράγματι διευκρινίζει το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ χωρίς να το συμπληρώνει ή να το τροποποιεί. Το άρθρο 9α περιλαμβάνει τρεις παραγράφους, η δε πρώτη εξ αυτών αποτελείται από τρία εδάφια, στα οποία στηρίζονται οι εκτιμήσεις του αιτούντος δικαστηρίου και οι παρατηρήσεις της Fenix σε σχέση με το ανίσχυρο του ως άνω άρθρου.

66. Το άρθρο 9α, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο (στο εξής: πρώτο εδάφιο), ορίζει ότι, για την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, όταν παρέχονται ηλεκτρονικές υπηρεσίες μέσω τηλεπικοινωνιακού δικτύου, διεπαφής ή δικτυακής πύλης, όπως πλατφόρμας ηλεκτρονικών εφαρμογών, ο υποκείμενος στον φόρο που μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών τεκμαίρεται ότι ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του παρόχου των ηλεκτρονικών υπηρεσιών, εκτός εάν ο τελευταίος προσδιορίζεται ρητά ως προμηθευτής των υπηρεσιών από τον υποκείμενο στο φόρο και τούτο προκύπτει από τις μεταξύ τους συμβατικές ρυθμίσεις.

67. Το άρθρο 9α, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο (στο εξής: δεύτερο εδάφιο), προβλέπει ότι, για να θεωρηθεί ότι ο πάροχος ηλεκτρονικών υπηρεσιών προσδιορίζεται ρητά ως προμηθευτής των ηλεκτρονικών υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο, πρέπει να πληρούνται σωρευτικώς δύο προϋποθέσεις, ήτοι, πρώτον, το τιμολόγιο που εκδίδεται ή καθίσταται διαθέσιμο από κάθε υποκείμενο στον φόρο που συμμετέχει στην παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών πρέπει να προσδιορίζει τις υπηρεσίες αυτές και τον προμηθευτή τους και, δεύτερον, το τιμολόγιο ή η απόδειξη πληρωμής προς τον λήπτη πρέπει να προσδιορίζει τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες και τον προμηθευτή τους.

68. Κατά το άρθρο 9α, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο (στο εξής: τρίτο εδάφιο), για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος, στην περίπτωση παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών, προσεπικυρώνει τη χρέωση του λήπτη ή την παροχή των υπηρεσιών ή ορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις της παροχής, δεν επιτρέπεται να υποδεικνύει ρητά άλλο πρόσωπο ως προμηθευτή των υπηρεσιών.

⁵⁸ Βλ. απόφαση της 18ης Ιουνίου 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, σκέψη 50).

69. Όσον αφορά το πρώτο εδάφιο, διαπιστώνεται ότι το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ αναφέρεται στην περίπτωση υποκείμενου στον φόρο «ο οποίος ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου», χωρίς να προσδιορίζει *πότε* ο υποκείμενος στον φόρο θεωρείται ότι ενεργεί κατ' αυτόν τον τρόπο. Κατά το πρώτο εδάφιο του προαναφερθέντος άρθρου 9α, για ηλεκτρονικές υπηρεσίες που παρέχονται, μεταξύ άλλων, μέσω διαδικτυακής πλατφόρμας, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή των υπηρεσιών *τεκμαίρεται* ότι ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του παρόχου τους. Εάν εφαρμοστεί το τεκμήριο αυτό, από το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ συνάγεται ότι υποκείμενος στον φόρο θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικώς τις επίμαχες υπηρεσίες, με συνέπεια να είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ ως παραγγελιοδόχος.

70. Όπως ορθώς επισημαίνει η Fenix, το τεκμήριο το οποίο προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο και αποσκοπεί στο να διευκρινιστεί *πότε* ένας μεσάζων ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό τρίτου δεν μνημονεύεται στο άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ. Η εταιρία συνάγει εξ αυτού ότι πρόκειται για συμπλήρωση ή τροποποίηση του άρθρου 28, η οποία βαίνει πέραν της απλής εκτέλεσης. Κατά την άποψή της, η φράση «ενεργεί στο όνομά του» η οποία χρησιμοποιείται στο άρθρο αυτό ίσταται χωρίς να χρειάζεται οποιαδήποτε εκτελεστική πράξη και θα μπορούσε να εκτιμάται, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, υπό το πρίσμα της συμβατικής σχέσης μεταξύ των μερών. Το τεκμήριο όμως του πρώτου εδαφίου εφαρμόζεται ανεξαρτήτως της συμβατικής και εμπορικής πραγματικότητας, κάτι που αντιβαίνει, κατά την άποψή της, στη νομολογία αυτή. Επιπλέον, η εταιρία ισχυρίζεται ότι, βάσει του τεκμηρίου, θεωρείται ότι οι παραγγελιοδόχοι παρέχουν και λαμβάνουν υπηρεσίες ακόμη και αν η εντολή είναι πρόδηλη και η ταυτότητα του παραγγελέα γνωστή, όπερ συνιστά τροποποίηση της προσέγγισης αναφορικά με την υπαγωγή των παραγγελιοδόχων στον φόρο δυνάμει του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ.

71. Δεν συμμερίζομαι την ερμηνεία αυτή.

72. Πρώτον, η Fenix υποστηρίζει ότι η βούληση του νομοθέτη της Ένωσης δεν ήταν να ρυθμίσει, με το άρθρο 28 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το ζήτημα *πότε* ένας μεσάζων, ο οποίος μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργεί ιδίω ονόματι. Ωστόσο, ο «υποκείμενος στον φόρο ενεργών στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου» είναι μια αυτοτελής έννοια του δικαίου της Ένωσης η οποία μνημονεύεται στην εν λόγω διάταξη. Στο πλαίσιο αυτό, το πρώτο εδάφιο έρχεται να διευκρινίσει (και όχι να συμπληρώσει) την έννοια, θέτοντας ένα τεκμήριο. Κατ' αυτόν τον τρόπο, το πρώτο εδάφιο αποσαφηνίζει και συγκεκριμενοποιεί, σε σχέση με την ειδική περίπτωση των ηλεκτρονικών υπηρεσιών, τη γενική διατύπωση του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, προκειμένου να διασφαλιστεί η εφαρμογή του άρθρου αυτού υπό ενιαίες προϋποθέσεις σε όλα τα κράτη μέλη.

73. Δεύτερον, όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, το Συμβούλιο δύναται να λάβει όλα τα αναγκαία ή πρόσφορα εκτελεστικά μέτρα για την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, αρκεί να μην αντιβαίνουν στο άρθρο αυτό⁵⁹. Το τεκμήριο που θεσπίζεται με το πρώτο εδάφιο δεν αντιβαίνει στο γράμμα του ως άνω άρθρου. Με άλλα λόγια, η ερμηνεία την οποία επιλέγει το Συμβούλιο στο πρώτο εδάφιο ενυπάρχει ήδη στη νομοθετική πράξη, ενδεχομένως μεταξύ άλλων πιθανών ερμηνειών της⁶⁰.

74. Τρίτον, το τεκμήριο του πρώτου εδαφίου είναι μαχητό. Κατά το εδάφιο αυτό, το τεκμήριο ανατρέπεται όταν ο πάροχος προσδιορίζεται ρητά ως προμηθευτής των υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή και τούτο προκύπτει από τις μεταξύ τους συμβατικές ρυθμίσεις. Συνεπώς, το πρώτο εδάφιο λαμβάνει υπόψη τη συμβατική και

⁵⁹ Βλ. σημείο 33 των παρούσων προτάσεων.

⁶⁰ Βλ. σημείο 45 των παρούσων προτάσεων.

εμπορική πραγματικότητα των σχέσεων μεταξύ των προσώπων που εμπλέκονται στην αλυσίδα των συναλλαγών. Επομένως, οι τελευταίοι μπορούν να συμφωνήσουν ότι ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή των υπηρεσιών δεν θεωρείται προμηθευτής των υπηρεσιών, στην περίπτωση δε αυτή, αυτός δεν θα είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ.

75. Τέταρτον, όπως τονίζει η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της, ακόμη και πριν από τη θέσπιση του άρθρου 9α, το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ είχε ως σκοπό τη μετάθεση της ευθύνης για τον ΦΠΑ όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών στις οποίες συμμετέχει μεσάζων που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου. Συγκεκριμένα το άρθρο αυτό, καθιερώνοντας, όπως αναφέρεται στη σκέψη 35 της αποφάσεως Henfling κ.λπ., πλάσμα δικαίου, ορίζει ότι ο μεσάζων θεωρείται ότι έχει παράσχει προσωπικώς τις υπηρεσίες και, ως εκ τούτου, είναι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ. Κατά το πρώτο εδάφιο, ο πάροχος των υπηρεσιών και ο παραγγελιοδόχος εξακολουθούν να έχουν το δικαίωμα να αποφασίσουν ότι, δυνάμει των μεταξύ τους συμβατικών ρυθμίσεων, ο πάροχος είναι και ο προμηθευτής των υπηρεσιών. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται τροποποίηση της προσέγγισης αναφορικά με την υπαγωγή των παραγγελιοδόχων στον φόρο δυνάμει του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, είμαι της γνώμης ότι το πρώτο εδάφιο *διευκρινίζει* το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ, χωρίς να το τροποποιεί ή να το συμπληρώνει.

76. Όσον αφορά το δεύτερο εδάφιο, η Fenix ισχυρίζεται ότι η διάταξη αυτή θέτει αυστηρές και περιοριστικές προϋποθέσεις για την ανατροπή του τεκμηρίου του πρώτου εδαφίου, οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στο άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ, μέσω δύο πρόσθετων κριτηρίων που πρέπει να πληρούνται υποχρεωτικά και σωρευτικά. Ως προς το σημείο αυτό, διαπιστώνεται ότι το δεύτερο εδάφιο συνδέεται άμεσα με το πρώτο εδάφιο και εντάσσεται στην ίδια λογική με αυτό, δεδομένου ότι περιγράφει, λεπτομερέστερα, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες ο παραγγελιοδόχος μπορεί να υποδεικνύεται ρητώς από τον παραγγελιοδόχο ως προμηθευτής, ειδικά για τις ηλεκτρονικές υπηρεσίες. Οι προϋποθέσεις αυτές αφορούν τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στο τιμολόγιο, ήτοι σε έγγραφο το οποίο, κατ' αρχήν, εκδίδεται από εγγεγραμμένη στο μητρώο ΦΠΑ επιχείρηση που παρέχει υπηρεσίες. Πρόκειται, επομένως, για ζήτημα απόδειξης σχετικό με την ανατροπή του τεκμηρίου σύμφωνα με το οποίο ο μεσάζων που μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό του προμηθευτή των υπηρεσιών, ζήτημα του οποίου η συγκεκριμένη εκτίμηση εμπίπτει στην αρμοδιότητα των εθνικών δικαστηρίων. Εφόσον, κατά τη γνώμη μου, το πρώτο εδάφιο είναι έγκυρο επειδή εμπίπτει στα όρια της εκτελεστικής αρμοδιότητας του Συμβουλίου, είναι επίσης έγκυρο και το δεύτερο εδάφιο, το οποίο εντάσσεται στο ίδιο πλαίσιο.

77. Όσον αφορά το τρίτο εδάφιο, αυτό ορίζει ότι ο υποκείμενος στον φόρο που προσεπικυρώνει τη χρέωση του λήπτη ή την παροχή των υπηρεσιών ή ορίζει τους γενικούς όρους της παροχής, δεν επιτρέπεται να υποδεικνύει ρητώς άλλο πρόσωπο ως προμηθευτή των υπηρεσιών. Από το εδάφιο αυτό προκύπτει ότι, όταν πληρούνται οι ως άνω προϋποθέσεις, το τεκμήριο δεν μπορεί να ανατραπεί και, συνεπώς, καθίσταται αμάχητο.

78. Η Fenix υποστηρίζει ότι οι εν λόγω προϋποθέσεις δεν προβλέπονται στο άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά την άποψή της, το τρίτο εδάφιο συνεπάγεται ότι είναι εξαιρετικά δύσκολο, για μια διαδικτυακή πλατφόρμα, να τεθεί εκποδών η εφαρμογή του άρθρου αυτού και να υπερισχύσει η συμβατική, εμπορική και οικονομική πραγματικότητα. Όπως και το αιτούν δικαστήριο, η Fenix επικαλείται, αφενός, το υπ' αριθ. 885 έγγραφο εργασίας⁶¹, στο οποίο επισημαίνεται ότι το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα του άρθρου 9α είναι να έχει η διάταξη αυτή όσον

⁶¹ Βλ. υποσημείωση 8 των παρουσών προτάσεων.

το δυνατόν ευρύτερη εφαρμογή, και, αφετέρου, τη μελέτη⁶² στην οποία στηρίχθηκε η πρόταση οδηγίας που υπέβαλε η Επιτροπή την 1η Δεκεμβρίου 2016⁶³ και από την οποία προκύπτει ότι το άρθρο 9α δεν αποσκοπεί στην εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά στη μετάθεση της υποχρέωσης καταβολής ΦΠΑ στον μεσάζοντα. Πρόκειται, κατά συνέπεια, για τροποποίηση του πλαισίου του άρθρου 28, η οποία υπερβαίνει την εκτελεστική αρμοδιότητα που ανατίθεται στο Συμβούλιο.

79. Επιπλέον, κατά την άποψή της, η ερμηνεία του άρθρου 9α η οποία γίνεται δεκτή στις εξηγηματικές σημειώσεις καθιστά αδύνατη την ανατροπή του τεκμηρίου στην περίπτωση διαδικτυακής πλατφόρμας. Ειδικότερα, ως προς τον καθορισμό των γενικών όρων και προϋποθέσεων της παροχής, κατά την έννοια του τρίτου εδαφίου, στις εξηγηματικές σημειώσεις επισημαίνεται ότι πρόκειται, παραδείγματος χάριν, για τους γενικούς όρους που καθορίζονται από παρόμοιες αγορές ή πλατφόρμες οι οποίες καλούν τους χρήστες να αποδεχθούν τους γενικούς όρους χρήσης του ιστοτόπου ή της πλατφόρμας. Ωστόσο, κατά τη Fenix, οι όροι χρήσης μιας διαδικτυακής πλατφόρμας δεν αποτελούν τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις της παροχής, κατά την έννοια του τρίτου εδαφίου. Εάν ίσχυε αυτό, όλες οι διαδικτυακές πλατφόρμες θα ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, ανεξαρτήτως των συμβατικών ρυθμίσεων της εντολής και ανεξαρτήτως της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας, εκτός εάν δεν προέβλεπαν όρους χρήσης του διαδικτυακού τους τόπου, πρακτική η οποία δεν θα ήταν εμπορικώς συνετή. Η Fenix προσθέτει ότι, όσον αφορά την προσεπικύρωση της χρέωσης του λήπτη ή της παροχής των υπηρεσιών, οι εξηγηματικές σημειώσεις αναφέρουν ότι καλύπτονται οι περιπτώσεις στις οποίες ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να «επηρεάσει», μεταξύ άλλων, τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες πραγματοποιείται η παροχή. Η ευρεία αυτή ερμηνεία τροποποιεί έτι περαιτέρω την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ.

80. Το τρίτο εδάφιο βρίσκεται στο επίκεντρο της υπό κρίση υποθέσεως, όπως επισήμαναν όσοι ανέπτυξαν προφορικώς παρατηρήσεις κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ενώ το κύρος του αμάχητου τεκμηρίου που καθιερώνεται από το εδάφιο αυτό αμφισβητείται από μερίδα της θεωρίας, υπό το πρίσμα του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ⁶⁴. Φρονώ ότι τα επιχειρήματα τα οποία προβάλλει η Fenix για να στηρίξει τον ισχυρισμό της ότι το τρίτο εδάφιο είναι ανίσχυρο μπορούν να χωριστούν σε τέσσερις κατηγορίες.

81. Η πρώτη κατηγορία επιχειρημάτων αφορά τον σκοπό του τρίτου εδαφίου, ο οποίος, κατά την άποψή της, συνίσταται στη μετάθεση της υποχρέωσης καταβολής του ΦΠΑ στον μεσάζοντα, εν αντιθέσει προς ό,τι ισχύει για το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ. Όπως όμως υπογραμμίστηκε στο σημείο 75 των παρουσών προτάσεων, ο σκοπός του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, και πριν από αυτό, του άρθρου 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, ήδη ήταν η μετάθεση της ευθύνης για τον ΦΠΑ στον παραγγελιοδόχο. Το άρθρο 9α και το τρίτο εδάφιο αυτού βαίνουν προς την ίδια κατεύθυνση, *διευκρινίζοντας* τις λεπτομέρειες αυτής της μετάθεσης της ευθύνης, στην περίπτωση της παροχής ηλεκτρονικών υπηρεσιών.

⁶² Βλ. υποσημείωση 9 των παρουσών προτάσεων.

⁶³ Βλ. υποσημείωση 10 των παρουσών προτάσεων.

⁶⁴ Βλ., μεταξύ άλλων, Weidmann, M., «The New EU VAT Rules on the Place of Supply of B2C E-Services: Practical Consequences – The German Example», *EC Tax Review*, τόμος 24, αριθ. 2, 2015, σ. 105 έως 118, ιδίως σ. 113· Henkow, O., «Acting in One's Own Name on Someone Else's Behalf: A Changing Concept?», σε Egholm Elgaard, K. K., Ramsdahl Jensen, D., και Stensgaard, H. (επιμ.), *Momsloven 50 år – festskrift i anledning af 50 års jubilæet for Danmarks første momslov*, Ex Tuto Publishing A/S, Κοπεγχάγη, 2017, σ. 241 έως 254.

82. Η δεύτερη κατηγορία επιχειρημάτων αφορά τον τρόπο με τον οποίο η Επιτροπή αναλύει το άρθρο 9α στις επεξηγηματικές σημειώσεις. Όπως όμως τόνισα ήδη στο σημείο 62 των παρουσών προτάσεων, οι επεξηγηματικές σημειώσεις δεν είναι νομικώς δεσμευτικές και δεν μπορούν, αυτές καθεαυτές, να επηρεάσουν αποφασιστικά την κρίση περί του κύρους του εν λόγω άρθρου. Επομένως, το ζήτημα αν το Συμβούλιο υπερέβη την εκτελεστική αρμοδιότητά του πρέπει να εξεταστεί αποκλειστικώς και μόνον με γνώμονα το ίδιο το γράμμα του άρθρου αυτού. Εν πάση περιπτώσει, είναι αλυσιτελές εν προκειμένω το επιχείρημα της Fenix ότι θα ήταν «ασύνετο από εμπορικής απόψεως» για τις διαδικτυακές πλατφόρμες να μην ορίζουν τους όρους χρήσης στον ιστότοπό τους. Τούτο διότι πρόκειται για μια επιλογή στην οποία προβαίνουν οι διαδικτυακές πλατφόρμες και η επιλογή αυτή μπορεί μεν να είναι απολύτως αναγκαία από εμπορικής απόψεως, πλην όμως ενέχει φορολογικές συνέπειες, έστω και αν δεν είναι οι επιθυμητές για τις διαδικτυακές πλατφόρμες.

83. Η τρίτη κατηγορία επιχειρημάτων παραπέμπει στη νομολογία του Δικαστηρίου κατά την οποία η συνεκτίμηση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ⁶⁵. Ειδικότερα, στη σκέψη 42 της αποφάσεως Henfling κ.λπ., το Δικαστήριο έκρινε, σε σχέση με την επίμαχη στην υπόθεση εκείνη δραστηριότητα των πρακτόρων στοιχημάτων, ότι μολονότι οι επίμαχες συμβατικές σχέσεις έπρεπε να αποτελέσουν τη βάση της ερμηνείας της προϋπόθεσης του άρθρου 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό άλλου, εντούτοις το αιτούν δικαστήριο όφειλε, προς διασφάλιση της ορθής λειτουργίας του κοινού συστήματος ΦΠΑ το οποίο θεσπιζόταν με την έκτη οδηγία, να προβεί σε συγκεκριμένο έλεγχο προκειμένου να διαπιστώσει αν, λαμβανομένων υπόψη των δεδομένων εκείνης της υποθέσεως, οι πράκτορες στοιχημάτων ενεργούσαν πράγματι, κατά τη συλλογή των στοιχημάτων, ιδίω ονόματι. Εν συνεχεία, το Δικαστήριο επισήμανε, στη σκέψη 43 της ίδιας αποφάσεως, τα στοιχεία τα οποία έπρεπε, μεταξύ άλλων, να ληφθούν υπόψη προκειμένου να κριθεί αν οι πράκτορες στοιχημάτων ενεργούσαν ιδίω ονόματι ή όχι.

84. Ωστόσο, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η παρούσα υπόθεση παρουσιάζει σημαντικές διαφορές σε σχέση με την υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Henfling κ.λπ. Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, το άρθρο 9α επέφερε ορισμένες, μη υφιστάμενες κατά τον χρόνο έκδοσης της προαναφερθείσας αποφάσεως, διευκρινίσεις ως προς την κατάσταση των παραγγελιοδόχων, ορίζοντας σε ποιον βαθμό ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή ηλεκτρονικών υπηρεσιών τεκμαίρεται ότι ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό τρίτου⁶⁶.

85. Επιπλέον, κατά το πρώτο εδάφιο, *ο υποκείμενος στον φόρο που μεσολαβεί* στην παροχή υπηρεσιών τεκμαίρεται ότι ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του παρόχου των ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Το δε τρίτο εδάφιο προβλέπει τρεις προϋποθέσεις υπό τις οποίες το τεκμήριο καθίσταται αμάχητο, ήτοι όταν ο υποκείμενος στον φόρο προσεπικυρώνει τη χρέωση του λήπτη ή την παροχή των υπηρεσιών ή ορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις της παροχής. Εφόσον συντρέχει μία μόνον εκ των ως άνω προϋποθέσεων, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπορεί να υποδείξει ρητά άλλο πρόσωπο ως προμηθευτή των υπηρεσιών αυτών. Μολονότι το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ δεν ορίζει τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες πρέπει να θεωρείται ότι ο υποκείμενος στον φόρο «μεσολαβεί» σε παροχή υπηρεσιών, φαίνεται ότι, στις τρεις περιπτώσεις

⁶⁵ Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 48 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁶⁶ Στις γραπτές παρατηρήσεις της, η Επιτροπή υποστήριξε ότι η απόφαση Henfling κ.λπ. κατέδειξε την ανάγκη θέσπισης ομοιόμορφου κανόνα προς αποσαφήνιση της περίπτωσης κατά την οποία ο μεσάζων ενεργεί ιδίω ονόματι, γεγονός που οδήγησε στη θέσπιση του άρθρου 9α.

που μνημονεύονται στο τρίτο εδάφιο, ο μεσάζων μεσολαβεί⁶⁷ πράγματι στην παροχή, με συνέπεια να τεκμαίρεται αμαχήτως ότι ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του παρόχου των υπηρεσιών⁶⁸.

86. Ειδικότερα, όταν μια διαδικτυακή πλατφόρμα «ορίζει τους γενικούς όρους και προϋποθέσεις της παροχής» των υπηρεσιών, αποφασίζει μονομερώς για τους όρους αυτούς, οι οποίοι επιβάλλονται στον τελικό καταναλωτή πριν από την πραγματοποίηση της παροχής των υπηρεσιών⁶⁹. Κατά τη γνώμη μου, σε μια τέτοια περίπτωση, είναι προφανές ότι, λόγω της επιλογής της, η πλατφόρμα μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών και πρέπει να θεωρηθεί ως ο προμηθευτής των υπηρεσιών, με όποιες συνέπειες έχει αυτό όσον αφορά τον ΦΠΑ. Είναι σαφής η διαφορά σε σχέση με την περίπτωση του άρθρου 9α, παράγραφος 3, το οποίο δεν εφαρμόζεται σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος *αναλαμβάνει μόνον* τη διεκπεραίωση πληρωμών που αφορούν ηλεκτρονικές υπηρεσίες ή διαδικτυακές τηλεφωνικές υπηρεσίες και *ο οποίος δεν συμμετέχει στην παροχή των εν λόγω υπηρεσιών*. Πράγματι, σε μια τέτοια περίπτωση, ο υποκείμενος στον φόρο δεν μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών. Με άλλα λόγια, φρονώ ότι το τρίτο εδάφιο λαμβάνει υπόψη περισσότερο την οικονομική και εμπορική πραγματικότητα παρά απλώς και μόνον τις συμβατικές σχέσεις⁷⁰. Κατά συνέπεια, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας του Δικαστηρίου για το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και της νομολογίας του για το άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της ίδιας οδηγίας, το οποίο επίσης στηρίζεται στην οικονομική πραγματικότητα⁷¹, το Συμβούλιο, θεσπίζοντας το τρίτο εδάφιο, δεν υπερέβη τα όρια της εκτελεστικής αρμοδιότητάς του.

87. Στο ίδιο πνεύμα, η επιτροπή ΦΠΑ, στις κατευθυντήριες γραμμές της⁷², έκρινε «ομοφώνως» ότι πάροχος που παρεμβαίνει στην αλυσίδα δεν μπορεί να έχει το δικαίωμα να αποφασίσει, κατ' αντίθεση προς τα πραγματικά περιστατικά και τις εφαρμοστέες νομικές διατάξεις, ότι δεν μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών και ότι, ως εκ τούτου, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9α. Εν προκειμένω, ακριβώς βάσει των πραγματικών περιστατικών που σχετίζονται με την πραγματική κατάσταση του μεσάζοντα στην αλυσίδα συναλλαγών, το τρίτο εδάφιο καθιερώνει αμάχητο τεκμήριο, προκειμένου να λαμβάνεται υπόψη η οικονομική πραγματικότητα. Συνεπώς, όταν υποκείμενος στον φόρο μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών, δεν μπορούν να έχουν εφαρμογή οι συμβατικοί όροι που τυχόν προβλέπουν ότι δεν είναι αυτός ο προμηθευτής των υπηρεσιών.

88. Η τέταρτη κατηγορία επιχειρημάτων περιλαμβάνει επιχειρήματα που ήδη προβλήθηκαν από τη Fenix σε σχέση με το πρώτο εδάφιο και εστιάζουν στο ότι, λόγω του τεκμηρίου του τρίτου εδαφίου, ο μεσάζων θεωρείται ότι ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό τρίτου, ακόμη και

⁶⁷ Σύμφωνα με το σχετικό λήμμα του λεξικού *Le Petit Robert*, 2011, «μεσολαβώ» σημαίνει παρεμβαίνω μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων με σκοπό την προσέγγισή τους, προκειμένου να διευκολυνθεί η επίλυση των υποθέσεων που τους αφορούν.

⁶⁸ Κατά τον Ο. Henkow (σ. 251 του άρθρου του, βλ. υποσημείωση 64 των παρούσων προτάσεων), το ότι εγκρίνει ο υποκείμενος στον φόρο τη χρέωση του λήπτη, χωρίς να κάνει κάτι περισσότερο, βαίνει μάλλον πέραν των όσων έκρινε το Δικαστήριο με τη σκέψη 43 της απόφασης Henfling κ.λπ. Ωστόσο, κατ' αρχάς, η ως άνω απόφαση αναφέρει ποια στοιχεία πρέπει, «μεταξύ άλλων», να λαμβάνονται υπόψη, όπερ σημαίνει ότι η αναφορά των στοιχείων αυτών δεν έχει αποκλειστικό χαρακτήρα. Επίσης, κατά τον χρόνο έκδοσης της απόφασης εκείνης, δεν είχε θεσπιστεί εκτελεστικός κανονισμός για τη διευκρίνιση της εφαρμογής του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ. Τέλος, πρέπει να αναγνωριστεί ότι ο νομοθέτης της Ένωσης διαθέτει περιθώριο εκτιμήσεων για τη διευκρίνιση του περιεχομένου του άρθρου αυτού.

⁶⁹ Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η Fenix, είμαι της γνώμης ότι οι γενικοί όροι της παροχής, κατά την έννοια του τρίτου εδαφίου, καλύπτουν τους γενικούς όρους χρήσης διαδικτυακής πλατφόρμας, όπως τους όρους τους οποίους έχει καταρτίσει εν προκειμένω η εν λόγω εταιρία.

⁷⁰ Συναφώς, βλ. επίσης απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψεις 42 έως 46).

⁷¹ Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2015, Fast Bunkering Klairpèda (C-526/13, EU:C:2015:536).

⁷² Κατευθυντήριες γραμμές που απορρέουν από την 106η συνεδρίαση, της 14ης Μαρτίου 2016, έγγραφο A – taxud.c.1(2016)3604550 – 904, σ. 217, διαθέσιμο στην ακόλουθη διεύθυνση:
https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2022-04/guidelines-vat-committee-meetings_fr.pdf.

αν η εντολή είναι πρόδηλη και η ταυτότητα του παραγγελέα γνωστή. Η Fenix υποστηρίζει ότι, σε μια τέτοια περίπτωση, ο μεσάζων δεν θα έπρεπε να αντιμετωπίζεται ως εάν παρείχε ή λάμβανε υπηρεσίες.

89. Επ' αυτού διαπιστώνεται ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, εφόσον στο άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ διευκρινίζεται ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενεργεί «για λογαριασμό τρίτου», είναι απαραίτητο να υφίσταται, μεταξύ του παραγγελιοδόχου και του παραγγελέα, συμφωνία με αντικείμενο την παροχή της εντολής προς εκτέλεση της οποίας ο παραγγελιοδόχος παρεμβαίνει, για λογαριασμό του παραγγελέα, στην παροχή των υπηρεσιών⁷³. Όπως σημείωσε η Επιτροπή, οι αλυσίδες παροχής υπηρεσιών συχνά είναι μακρές και μπορεί να έχουν διασυνοριακό χαρακτήρα⁷⁴. Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, στο πλαίσιο αλυσίδας συναλλαγών σχετικής με την παροχή υπηρεσιών στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου, ο παραγγελιοδόχος είναι, κατ' αρχήν, αδιαφανής μεσάζων. Απλώς και μόνον το γεγονός ότι, σε μια συγκεκριμένη περίπτωση, η εντολή είναι πρόδηλη και η ταυτότητα του παραγγελέα γνωστή, όπως υποστηρίζει η Fenix όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, δεν είναι αρκετό, κατά τη γνώμη μου, για να κριθεί ότι το τρίτο εδάφιο, αυτό καθεαυτό, είναι ανίσχυρο.

δ) Συμπληρωματικές παρατηρήσεις

90. Κατά το αιτούν δικαστήριο, το άρθρο 9α είναι πολύ ευρύτερο της προτάσεως κανονισμού την οποία υπέβαλε η Επιτροπή⁷⁵, όπου οριζόταν, όσον αφορά το άρθρο 9α, ότι, όταν οι ραδιοφωνικές και τηλεοπτικές ή ηλεκτρονικές υπηρεσίες ενός παρόχου υπηρεσιών παρέχονται μέσω δικτύου τηλεπικοινωνιών, διεπαφής ή δικτυακής πύλης, όπως, παραδείγματος χάριν, πλατφόρμας για ηλεκτρονικές εφαρμογές η οποία ανήκει σε μεσάζοντα ή τρίτο που παρεμβαίνει στην παροχή, για την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, ο μεσάζων ή ο τρίτος τεκμαίρεται ότι ενεργεί ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό του παρόχου υπηρεσιών, «εκτός εάν, σε σχέση με τον τελικό λήπτη, ο πάροχος υπηρεσιών προσδιορίζεται ρητά ως ο πάροχος». Από την πρόταση αυτή προκύπτει ότι το τεκμήριο θα εφαρμοζόταν «εκτός αν ορίζεται διαφορετικά», σε αντίθεση με ό,τι προβλέπει το άρθρο 9α όπως θεσπίστηκε.

91. Το αιτούν δικαστήριο εκκινεί από την παραδοχή ότι η εν λόγω πρόταση συνιστά εκτελεστική πράξη του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ. Παρατηρώ όμως, κατ' αρχάς, ότι η ως άνω πρόταση καθιερώνει, όπως και το ίδιο το άρθρο 9α, *τεκμήριο* ότι, για τις επίμαχες υπηρεσίες, ο ενδιαμέσος ενεργεί ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό παρόχου υπηρεσιών. Κατά συνέπεια, το άρθρο 9α ευθυγραμμίζεται με την πρόταση κανονισμού την οποία υπέβαλε η Επιτροπή. Πέραν τούτου, η πρόταση της Επιτροπής προέβλεπε ότι το τεκμήριο αυτό ανατρέπεται όταν ο πάροχος υπηρεσιών αναγνωρίζεται ρητά ως πάροχος των υπηρεσιών. Το άρθρο 9α στηρίζεται στην ίδια λογική, αναλύοντας λεπτομερώς τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες το μπορεί να ανατραπεί το τεκμήριο. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, δεν υφίσταται θεμελιώδης διαφορά προσέγγισης μεταξύ του κειμένου της προτάσεως κανονισμού και του άρθρου 9α όπως θεσπίστηκε.

92. Το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται επίσης στην πρόταση οδηγίας την οποία υπέβαλε η Επιτροπή την 1η Δεκεμβρίου 2016⁷⁶ περί τροποποίησης της διατύπωσης του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, επισημαίνοντας ότι, κατά την εκτίμησή του, συνηγορεί υπέρ της άποψης ότι το

⁷³ Απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψεις 51 και 52).

⁷⁴ Βλ. σημείο 62 των παρουσών προτάσεων.

⁷⁵ Βλ. σημείο 20 των παρουσών προτάσεων.

⁷⁶ Βλ. υποσημείωση 10 των παρουσών προτάσεων.

κύρος του άρθρου 9α είναι αμφίβολο. Επ' αυτού, είναι σημαντικό να σημειωθεί ότι η Επιτροπή πρότεινε να τροποποιηθεί το άρθρο 28 ως εξής: «Όταν υποκείμενος στον φόρο, ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων περιπτώσεων στις οποίες, για τον σκοπό αυτό, χρησιμοποιείται δίκτυο τηλεπικοινωνιών, διεπαφή ή δικτυακή πύλη, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες»⁷⁷. Όπως υπογράμμισε το Συμβούλιο στις γραπτές παρατηρήσεις του, η πρόταση αυτή κρίθηκε περιττή, δεδομένου ότι το άρθρο 28 αποτελεί γενική διάταξη η οποία εφαρμόζεται σε όλα τα είδη υπηρεσιών, περιλαμβανομένων των ηλεκτρονικών υπηρεσιών. Εν πάση περιπτώσει, δεν αντιλαμβάνομαι πώς θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι η πρόταση της Επιτροπής συνηγορεί υπέρ του ανίσχυρου του άρθρου 9α.

93. Συμπερασματικώς, είμαι της γνώμης ότι το άρθρο αυτό έχει τεχνικό χαρακτήρα και ότι η θέσπισή του δεν προϋπέθετε επιλογές πολιτικής που εμπίπτουν στην αποκλειστική ευθύνη του νομοθέτη της Ένωσης. Επιφέρει, στον τομέα του ηλεκτρονικού εμπορίου, διευκρινίσεις όσον αφορά την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, χωρίς να το συμπληρώνει ή να το τροποποιεί, ακόμη και ως προς τα μη ουσιώδη στοιχεία του.

94. Επικουρικώς, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι, σε περίπτωση που ήθελε κριθεί από το Δικαστήριο ότι το άρθρο 9α, παράγραφος 1, είναι ανίσχυρο, επιβάλλεται να περιοριστούν τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως που πρόκειται να εκδοθεί. Επ' αυτού, θα ήθελα να διατυπώσω τις ακόλουθες παρατηρήσεις.

95. Κατά πάγια νομολογία, όταν επιτακτικοί λόγοι ασφάλειας δικαίου το δικαιολογούν, το Δικαστήριο διαθέτει, βάσει του άρθρου 264, δεύτερο εδάφιο, ΣΛΕΕ, το οποίο έχει κατ' αναλογία εφαρμογή και στο πλαίσιο των κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ προδικαστικών παραπομπών για την εκτίμηση του κύρους των πράξεων της Ένωσης, εξουσία εκτιμήσεως για να αποφαινεται, σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, ποια αποτελέσματα της οικείας πράξεως πρέπει να θεωρείται ότι διατηρούν την ισχύ τους⁷⁸. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έκανε χρήση της ευχέρειάς του να περιορίσει τα διαχρονικά αποτελέσματα της διαπίστωσης περί του ανίσχυρου μιας ρυθμίσεως της Ένωσης όταν επιτακτικοί λόγοι ασφάλειας δικαίου σχετικοί με το σύνολο των συμφερόντων, τόσο ιδιωτικών όσο και δημοσίων, που διακυβεύονταν στις σχετικές υποθέσεις απέκλειαν κάθε ενδεχόμενο να αμφισβητηθεί η νομιμότητα της είσπραξης ή της καταβολής χρηματικών ποσών που είχαν γίνει βάσει της ρυθμίσεως αυτής, για τον χρόνο πριν από την ημερομηνία έκδοσης της αποφάσεώς του⁷⁹.

96. Στην προκειμένη περίπτωση, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει ότι επιτακτικοί λόγοι ασφάλειας δικαίου δικαιολογούν τη διατήρηση του συνόλου των εννόμων αποτελεσμάτων του άρθρου 9α, το οποίο εφαρμόζεται στην Ένωση από την 1η Ιανουαρίου 2015 έως την ημερομηνία έκδοσης της αποφάσεως που πρόκειται να εκδοθεί. Συγκεκριμένα, η αναγνώριση του ανίσχυρου του άρθρου αυτού ενέχει τον κίνδυνο να υπάρξουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις, ειδικότερα, λόγω του μεγάλου αριθμού διαδικτυακών συναλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί μεταξύ των επιχειρήσεων και των τελικών καταναλωτών, και ενώ ο ΦΠΑ έχει δηλωθεί, καταβληθεί και εισπραχθεί καλόπιστα βάσει του άρθρου αυτού, το οποίο θεωρείται ως νομίμως ισχύον. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου εκτιμά ότι τα πιθανώς επιστρεπτέα υπερβάλλοντα ποσά φόρων τα οποία δηλώθηκαν ή καταβλήθηκαν μεταξύ 2015 και 2020 θα

⁷⁷ Η υπογράμμιση δική μου.

⁷⁸ Απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Raffinerie Tirlémontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

⁷⁹ Απόφαση της 9ης Φεβρουαρίου 2017, Raffinerie Tirlémontoise (C-585/15, EU:C:2017:105, σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

μπορούσαν να ανέρχονται σε 2,7 δισεκατομμύρια βρετανικές στερλίνες (GBP) (περίπου 3,215 δισεκατομμύρια ευρώ) στο Ηνωμένο Βασίλειο. Πέραν αυτού, αναφέρει ότι ο διαχρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων της αποφάσεως που θα εκδοθεί από το Δικαστήριο δικαιολογείται και από τον λόγο του ανίσχυρου, ήτοι επειδή πρόκειται για σφάλμα στην επιλογή της νομικής βάσης της αμφισβητούμενης πράξεως. Ο περιορισμός αυτός θα πρέπει να ισχύσει για όλα τα πρόσωπα και για οποιονδήποτε σκοπό, χωρίς εξαίρεση υπέρ της Fenix ή οποιουδήποτε άλλου έχει ασκήσει προσφυγή με την οποία προβάλλεται το ανίσχυρο του άρθρου 9α πριν από την ημερομηνία κατά την οποία θα εκδοθεί η απόφαση του Δικαστηρίου.

97. Λαμβανομένων υπόψη των επιχειρημάτων που προβάλλει η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και των πιθανών σοβαρών επιπτώσεων επί μεγάλου αριθμού εννόμων σχέσεων, εάν το Δικαστήριο κρίνει ότι το άρθρο 9α είναι ανίσχυρο, θα πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να περιοριστούν τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως που θα εκδοθεί. Εξάλλου, εναπόκειται στο Δικαστήριο, όταν κάνει χρήση της δυνατότητάς του να περιορίσει ως προς το παρελθόν τα αποτελέσματα που θα έχει η αναγνώριση, με προδικαστική απόφαση, μιας πράξεως της Ένωσης ως ανίσχυρης, να κρίνει αν μπορεί να προβλεφθεί εξαίρεση από αυτόν τον περιορισμό του διαχρονικού αποτελέσματος της αποφάσεώς του υπέρ του διαδίκου της κυρίας δίκης που άσκησε την προσφυγή ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου κατά των εθνικών μέτρων εφαρμογής της πράξεως της Ένωσης, ή εάν, αντιστρόφως, η αναγνώριση του ανίσχυρου της πράξεως της Ένωσης, η οποία έχει αποτελέσματα μόνο στο μέλλον, συνιστά επαρκή θεραπεία και ως προς τον διάδικο αυτό⁸⁰. Εν προκειμένω, δεδομένου ότι η Fenix προέβαλε το ανίσχυρο του άρθρου 9α ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, φρονώ ότι, ως προς την εταιρία αυτή, δεν πρέπει να περιοριστούν τα διαχρονικά αποτελέσματα της αποφάσεως που θα εκδοθεί⁸¹.

98. Λαμβανομένων υπόψη των όσων εκτέθηκαν στις παρούσες προτάσεις, εκτιμώ ότι το Συμβούλιο, θεσπίζοντας το άρθρο 9α, δεν υπερέβη τα όρια της εκτελεστικής αρμοδιότητας που του ανατίθεται από το άρθρο 291, παράγραφος 2, ΣΛΕΕ και το άρθρο 397 της οδηγίας ΦΠΑ, υπό το πρίσμα του άρθρου 28 της οδηγίας αυτής, και ότι, κατά συνέπεια, το εν λόγω άρθρο 9α είναι έγκυρο.

V. Πρόταση

99. Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στο προδικαστικό ερώτημα που υπέβαλε το First-tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα), Ηνωμένο Βασίλειο] ως εξής:

Από την εξέταση του προδικαστικού ερωτήματος δεν προέκυψε κανένα στοιχείο ικανό να θίξει το κύρος του άρθρου 9α του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως αυτό προστέθηκε με τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού 282/2011.

⁸⁰ Βλ. απόφαση της 28ης Απριλίου 2016, Borealis Polyolefine κ.λπ. (C-191/14, C-192/14, C-295/14, C-389/14 και C-391/14 έως C-393/14, EU:C:2016:311, σκέψη 108 και εκεί μνημονεύομενη νομολογία).

⁸¹ Πρβλ. απόφαση της 26ης Απριλίου 1994, Roquette Frères (C-228/92, EU:C:1994:168, σκέψη 28).