

**Υπόθεση C-695/20**

**Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως**

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

22 Δεκεμβρίου 2020

**Αιτούν δικαστήριο:**

First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Ηνωμένο Βασίλειο)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

15 Δεκεμβρίου 2020

**Προσφεύγουσα:**

Fenix International Limited

**Καθόν:**

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

---

**FIRST-TIER TRIBUNAL**  
[παραλειπόμενα]

**Αριθμός**

**προσφυγής:**

**TAX CHAMBER**

**ΜΕΤΑΞΥ**

**της FENIX INTERNATIONAL LIMITED**

**προσφεύγουσας**

**-και-**

**των COMMISSIONERS FOR**

**HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS**

**καθόν**

[παραλειπόμενα]

**ΔΙΑΤΑΞΗ**

**To First-Tier Tribunal (Tax Chamber) [πρωτοδικείο διοικητικών διαφορών (φορολογικό τμήμα)]**

[παραλειπόμενα]

**ΔΙΑΤΑΣΣΕΙ:**

1. [παραλειπόμενα]
2. Να υποβληθεί στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης το προδικαστικό ερώτημα που περιλαμβάνεται στο συνημμένο παράρτημα και αφορά το κύρος του δικαίου της Ένωσης, κατά το άρθρο 267 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και το άρθρο 86, παράγραφος 2, 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.
3. Να ανασταλεί η διαδικασία έως την έκδοση αποφάσεως του Δικαστηρίου επί του υποβαλλόμενου ερωτήματος [παραλειπόμενα] ή έως την έκδοση νέας διατάξεως.
4. [παραλειπόμενα]

[παραλειπόμενα]

**ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ FIRST-TIER TAX TRIBUNAL**

**15 Δεκεμβρίου 2020** [σελίδα 2 του πρωτοτύπου]

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**

**ΑΙΤΗΣΗ ΠΡΟΔΙΚΑΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΕΩΣ ΤΟΥ FIRST-TIER TRIBUNAL (TAX CHAMBER) ΤΟΥ ΗΝΩΜΕΝΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΔΥΝΑΜΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 267 ΤΗΣ ΣΥΝΘΗΚΗΣ ΓΙΑ ΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ**

**1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

1. Με την υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το Tax Chamber [φορολογικό τμήμα] του First-tier Tribunal [πρωτοδικείου διοικητικών διαφορών] του Ηνωμένου Βασιλείου (στο εξής: UK Tax Tribunal) ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του κύρους του άρθρου 9α του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: άρθρο 9α).

2. Το ερώτημα περί του κύρους αφορά το κατά πόσον το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9α εκφεύγει των ορίων που τίθενται από το άρθρο 397 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ), το οποίο προβλέπει ότι «Το Συμβούλιο, μετά από πρόταση της Επιτροπής, θεσπίζει τα αναγκαία μέτρα για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας.».
3. Το προδικαστικό ερώτημα ανέκυψε στο πλαίσιο προσφυγής που άσκησε η Fenix International Limited (στο εξής: Fenix), εταιρία εγγεγραμμένη για τους σκοπούς του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) στο Ηνωμένο Βασίλειο, αναφορικά με πράξη επιβολής ΦΠΑ που εξέδωσαν οι Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (στο εξής: HMRC) [φορολογική και τελωνειακή αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου].

## **2. Η ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑ**

4. Η προσφεύγουσα (Fenix) διαχειρίζεται ιστότοπο κοινωνικών μέσων γνωστό ως Only Fans στην ηλεκτρονική διεύθυνση [www.onlyfans.com](http://www.onlyfans.com) (στο εξής: πλατφόρμα) και έχει τον πλήρη και αποκλειστικό έλεγχο της πλατφόρμας.

## **3. ΟΙ ΚΑΘΩΝ**

Οι καθών (HMRC) είναι η αρμόδια αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου για την είσπραξη και τη διαχείριση του ΦΠΑ.

## **4. ΣΥΝΟΠΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΤΩΝ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΩΝ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΩΝ**

6. Η πλατφόρμα παρέχεται σε χρήστες από όλο τον κόσμο. Οι χρήστες διακρίνονται σε «δημιουργούς» (creators) και «θαυμαστές» (fans). Οι δημιουργοί έχουν προφίλ και μεταφορτώνουν και αναρτούν περιεχόμενο, όπως φωτογραφίες και βίντεο, στα αντίστοιχα προφίλ τους. Επίσης, έχουν τη δυνατότητα να κάνουν ζωντανή μετάδοση βίντεο μέσω διαδικτυακής κάμερας και να αποστέλλουν προσωπικά μηνύματα σε θαυμαστές που έχουν κάνει εγγραφή στο προφίλ τους. Ο δημιουργός ορίζει τη μηνιαία συνδρομή, μολονότι η Fenix καθορίζει το ελάχιστο ποσό και των συνδρομών και των φιλοδωρημάτων (tips).
7. Οι θαυμαστές αποκτούν πρόσβαση στην υπηρεσία μεταφορτώσεως περιεχομένου πραγματοποιώντας ad hoc πληρωμές ή καταβάλλοντας μηνιαία συνδρομή για κάθε δημιουργό, του οποίου το περιεχόμενο επιθυμούν να παρακολουθήσουν ή/και με τον οποίο επιθυμούν να αλληλεπιδρούν. Οι θαυμαστές μπορούν επίσης να καταβάλλουν φιλοδωρήματα ή δωρεές, γνωστές ως «συγκέντρωση χρημάτων» (fundraising), έναντι των οποίων δεν παρέχεται περιεχόμενο.

8. Συνεπώς, οι δημιουργοί χρεώνουν και αποκομίζουν χρηματική αμοιβή από το περιεχόμενο και οι θαυμαστές καταβάλλουν χρηματική αμοιβή για το περιεχόμενο. **[σελίδα 3 του πρωτοτύπου]**
9. Η Fenix δεν παρέχει μόνο την πλατφόρμα αλλά και τα μέσα, τα οποία επιτρέπουν στους θαυμαστές να πραγματοποιούν πληρωμές και στους δημιουργούς να τις λαμβάνουν. Η Fenix είναι υπεύθυνη για τη συλλογή και διανομή των πληρωμών, κάνοντας χρήση τρίτου παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Για τις υπηρεσίες η Fenix χρεώνει στον δημιουργό το 20% (στο εξής: χρέωση), το οποίο εκπίπτει από το αντίτιμο που καταβάλλει ο θαυμαστής. [παραλειπόμενα].
10. Οι πληρωμές που πραγματοποιούνται από θαυμαστές και οι καταβολές προς τους δημιουργούς εμφανίζονται στο αντίστοιχο αντίγραφο κινήσεως λογαριασμού ως πληρωμές πραγματοποιούμενες προς ή από τη Fenix.
11. Καθ' όλη την κρίσιμη περίοδο, η Fenix χρέωνε και τιμολογούσε με συντελεστή ΦΠΑ 20% επί του ποσού της χρέωσης.
12. Η χρήση της πλατφόρμας καθ' όλη την κρίσιμη περίοδο διεπόταν από τους όρους χρήσεως της Fenix. Κατά την περίοδο την οποία αφορά η πράξη επιβολής ίσχυσαν διάφορες εκδόσεις των όρων χρήσεως. [παραλειπόμενα]
13. Στις 22 Απριλίου 2020 οι HMRC απέστειλαν στην Fenix πράξεις επιβολής οφειλόμενου ΦΠΑ [παραλειπόμενα].
14. Κατά την άποψη των HMRC, νομική βάση για την έκδοση των πράξεων συνιστούσε και συνιστά το γεγονός ότι η Fenix έπρεπε να θεωρηθεί ότι ενεργεί ιδίω ονόματι, δυνάμει του άρθρου 9α.
15. Στις 27 Ιουλίου 2020 η Fenix άσκησε προσφυγή με την οποία αμφισβητούσε τη νομική βάση της πράξεως καθώς και το ύψος του καταλογισθέντος ποσού.
16. Το επιχείρημα που προβλήθηκε όσον αφορά τη νομική βάση συνίστατο στο ότι το άρθρο 9α είναι άκυρο και δεν εφαρμόζεται. Επικουρικώς, ή εναλλακτικώς, προβλήθηκε το επιχείρημα ότι η Fenix δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του προβλεπόμενου στο άρθρο 9α τεκμηρίου ή/και ότι το ανατρέπει.

Οι HMRC δεν αποφάνθηκαν, βάσει του αγγλικού δικαίου, επί της ιδιότητας υπό την οποία η Fenix ενήργησε σε σχέση με την πλατφόρμα (ήτοι αν ήταν παραγγελιοδόχος για λογαριασμό του παρόχου ή παραγγέλλον ιδίω ονόματι). Η απόφασή τους για επιβολή ΦΠΑ στη Fenix στηρίχθηκε αποκλειστικά στο άρθρο 9α. Οι HMRC δεν εξέτασαν αυτή καθεαυτήν την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ (στο εξής: άρθρο 28), χωρίς παραπομπή στο άρθρο 9α (συμπεριλαμβανομένου, ειδικότερα, του τελευταίου εδαφίου του άρθρου 9α, παράγραφος 1).

## 5. ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

### Η νομοθεσία της Ένωσης

Το άρθρο 113 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), πρώην άρθρο 93 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας (ΣΕΚ), ορίζει τα εξής:

«Το Συμβούλιο, αποφασίζοντας ομόφωνα σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία και μετά από διαβούλευση με το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και την Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή, εκδίδει διατάξεις για την εναρμόνιση των νομοθεσιών περί των φόρων κύκλου εργασιών, των ειδικών φόρων καταναλώσεως και των λοιπών εμμέσων φόρων, στο βαθμό που η εναρμόνιση αυτή είναι αναγκαία για να εξασφαλισθεί η εγκαθίδρυση και η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να αποφευχθούν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.» [σελίδα 4 του πρωτοτύπου]

Το άρθρο 291 ΣΛΕΕ προβλέπει τα εξής:

«1. Τα κράτη μέλη θεσπίζουν όλα τα μέτρα εσωτερικού δικαίου που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των νομικά δεσμευτικών πράξεων της Ένωσης.

2. Όταν απαιτούνται ενιαίες προϋποθέσεις για την εκτέλεση των νομικά δεσμευτικών πράξεων της Ένωσης, οι πράξεις αυτές αναθέτουν εκτελεστικές αρμοδιότητες στην Επιτροπή ή, σε ειδικές περιπτώσεις δεόντως αιτιολογημένες και στις περιπτώσεις των άρθρων 24 και 26 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση, στο Συμβούλιο.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 2, το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο, αποφασίζοντας, μέσω κανονισμών, σύμφωνα με τη συνήθη νομοθετική διαδικασία θεσπίζουν εκ των προτέρων γενικούς κανόνες και αρχές σχετικά με τους τρόπους ελέγχου από τα κράτη μέλη της άσκησης των εκτελεστικών αρμοδιοτήτων από την Επιτροπή.

4. Το επίθετο “εκτελεστικός” ή “εκτελεστική” παρεμβάλλεται στον τίτλο των εκτελεστικών πράξεων.»

20. Σύμφωνα με το άρθρο 113 ΣΛΕΕ και τις προϊσχύσασες αυτού διατάξεις, το Συμβούλιο θέσπισε διάφορες οδηγίες περί ΦΠΑ, μεταξύ δε αυτών και την οδηγία ΦΠΑ (ΕΕ L 347, 11.12.2006, σ. 1).

21. Το άρθρο 28 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

«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.»

22. Το άρθρο 397 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει:

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

23. Το άρθρο 397 της οδηγίας ΦΠΑ διαδέχθηκε το άρθρο 29α της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ 1977 L 145, σ.1) (στο εξής: έκτη οδηγία). Το άρθρο 29α της έκτης οδηγίας εισήχθη με το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2004/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Ιανουαρίου 2004, για την τροποποίηση της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, περί του κοινού συστήματος φόρου προστιθέμενης αξίας, όσον αφορά τη διαδικασία έγκρισης μέτρων παρέκκλισης και την ανάθεση εκτελεστικών αρμοδιοτήτων (ΕΕ L 27, 30.1.2004).
24. Δυνάμει του άρθρου 397, το Συμβούλιο εξέδωσε τον εκτελεστικό κανονισμό (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 (ΕΕ L 77, 23.3.2011, σ. 1).
25. Ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, τροποποιήθηκε με το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ L 284, 26.10.2013, σ. 1), με τον οποίο εισήχθη το άρθρο 9α, το οποίο ορίζει: **[σελίδα 5 του πρωτοτύπου]**

«1. Για την εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, όταν παρέχονται ηλεκτρονικές υπηρεσίες μέσω τηλεπικοινωνιακού δικτύου, διεπαφής ή δικτυακής πύλης, όπως αγορά ηλεκτρονικών εφαρμογών, ο υποκείμενος στον φόρο που μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών θεωρείται ότι ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό του παρόχου 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 τις εν λόγω υπηρεσίες.

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.»

### **Η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου**

26. Καθ' όλο το κρίσιμο διάστημα ο εκτελεστικός κανονισμός 282/2011/ΕΕ εφαρμοζόταν άμεσα στο Ηνωμένο Βασίλειο (και σε ολόκληρη την [Ευρωπαϊκή] Ένωση). Το προδικαστικό ερώτημα που υποβλήθηκε από το UK Tax Tribunal αφορά μόνο το κύρος του άρθρου 9α. [σελίδα 6 του πρωτοτύπου]

## **6. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΚΥΡΙΑΣ ΔΙΚΗΣ**

### **Συνοπτική έκθεση της επιχειρηματολογίας της Fenix**

27. Το άρθρο 9α επιφέρει μεταβολές στην εφαρμογή του άρθρου 28 από δύο, ουσιαστικής σημασίας, απόψεις, ήτοι:

Πρώτον, εισάγει το τεκμήριο ότι η πλατφόρμα που μεσολαβεί στην παροχή ορισμένων ηλεκτρονικών υπηρεσιών ενεργεί ιδίω ονόματι και για λογαριασμό του παρόχου. Με άλλα λόγια, τεκμαίρεται ότι αγόρασε και στη συνέχεια παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες η ίδια και, κατά συνέπεια, αυτή οφείλει να αποδίδει τον ΦΠΑ. Το τεκμήριο είναι μαχητό μόνον εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, όπως όταν ο παραγγέλλον του παραγγελιοδόχου αναφέρεται ρητά από τον τελευταίο ως προμηθευτής και αυτό αντικατοπτρίζεται στους συμβατικούς όρους που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συμβαλλομένων.

Δεύτερον, ακόμη και όταν αποκαλύπτεται η ταυτότητα του παραγγέλλοντος το τεκμήριο δεν ανατρέπεται, εφόσον η ψηφιακή πλατφόρμα:

παρέχει εξουσιοδότηση για χρέωση του λήπτη ή

παρέχει εξουσιοδότηση για την παροχή των υπηρεσιών ή

καθορίζει τους γενικούς όρους και τις προϋποθέσεις που διέπουν την προμήθεια υπηρεσιών.

28. Εν ολίγοις, ακόμη και όταν η εντολή προκύπτει σαφώς και η ταυτότητα του παραγγέλλοντος είναι γνωστή, το άρθρο 9α διαμορφώνει ένα νέο πλάσμα, στο πλαίσιο του οποίου ο παραγγελιοδόχος αντιμετωπίζεται ως το πρόσωπο που πραγματοποιεί και λαμβάνει την υπηρεσία. Το γεγονός αυτό μεταβάλλει ριζικά την προσέγγιση του ζητήματος της υποχρέωσης που υπέχει ο παραγγελιοδόχος όσον αφορά τις δραστηριότητές τους στο πεδίο του ΦΠΑ. Τούτο διότι στερεί από τους συμβαλλόμενους τη συμβατική αυτονομία και υπερβαίνει τα όρια του άρθρου 28.
29. Η ουσιώδης αυτή μεταβολή ως προς την υποχρέωση του παραγγελιοδόχου ισοδυναμεί με τροποποίηση ή/και συμπλήρωση του άρθρου 28 διά της προσθήκης νέων ρυθμίσεων. Το άρθρο 9α υπερβαίνει σημαντικά τα όρια της εφαρμογής του άρθρου 28, την οποία επιτρέπει το άρθρο 367. Δεν αποτελεί απλώς αποσαφήνιση του άρθρου 28.
30. Το άρθρο 9α αποτελεί πολιτική απόφαση για μετάθεση της υποχρέωσης και του βάρους της φορολογίας στη διαδικτυακή πλατφόρμα καθόσον, μολονότι το τεκμήριο είναι μαχητό από τεχνικής απόψεως, εντούτοις στην πράξη είναι σχεδόν αδύνατο να ανατραπεί υπό το πρίσμα του εύρους των διατάξεων.

### Συνοπτική έκθεση της επιχειρηματολογίας των HMRC

31. Το άρθρο 28 είναι διατυπωμένο κατά τρόπο ευρύ και γενικό. Προφανώς έχει –και πρέπει να έχει– αυτοτελή έννοια στο δίκαιο της Ένωσης. Το άρθρο 9α αποσαφηνίζει ή/και παρέχει «περαιτέρω λεπτομέρειες» όσον αφορά την αυτοτελή έννοια στο δίκαιο της Ένωσης στο συγκεκριμένο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 28, ενώ παρέχει περαιτέρω λεπτομέρειες για την περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο, «ενεργώντας στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου», υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο «μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών» και, κατά συνέπεια, ο υποκείμενος στον φόρο «θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες».
32. Το άρθρο 9α αποσαφηνίζει απλώς το άρθρο 28. Δεν συνιστά τροποποίησή του. Δεν εισάγει παρέκκλιση από το άρθρο 28.



33. Αν το άρθρο 9α είναι έγκυρο, είναι σαφές ότι τυγχάνει εφαρμογής στην περίπτωση της προσφεύγουσας και των δραστηριοτήτων της και ότι η προσφεύγουσα δεν δύναται να ανατρέψει το τεκμήριο που εισάγει το άρθρο 9α, ανεξαρτήτως του κατά πόσον έχει ενεργήσει ως παραγγελιοδόχος.
34. Το άρθρο 9α **[σελίδα 7 του πρωτοτύπου]**
- (i) συνάδει με τους βασικούς γενικούς σκοπούς που επιδιώκουν το άρθρο 28 και η οδηγία ΦΠΑ στο σύνολό της· και
- (ii) είναι αναγκαίο ή πρόσφορο για την εφαρμογή του άρθρου 28 και της οδηγίας ΦΠΑ στο σύνολό της, χωρίς συμπλήρωση ή τροποποίησή του.

Εντούτοις, πρέπει να θεωρηθεί ότι με το άρθρο 9α το Συμβούλιο παρέσχε περαιτέρω λεπτομέρειες σχετικά με το άρθρο 28 και την οδηγία ΦΠΑ στο σύνολό της.

## **7. ΤΟ ΣΚΕΠΤΙΚΟ ΤΟΥ UK TAX TRIBUNAL ΓΙΑ ΤΗΝ ΥΠΟΒΟΛΗ ΠΡΟΔΙΚΑΣΤΙΚΟΥ ΕΡΩΤΗΜΑΤΟΣ ΣΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ**

35. [παραλειπόμενα] Το UK Tax Tribunal διατηρεί αμφιβολίες ως προς το κύρος του άρθρου 9α και, ως εκ τούτου, πρέπει να παραπέμψει το ζήτημα στο Δικαστήριο. Οι λόγοι για τους οποίους το UK Tax Tribunal διατηρεί αυτές τις αμφιβολίες, παρατίθενται στις επόμενες παραγράφους <sup>1</sup>.
36. Το άρθρο 9α αποσκοπεί στην εφαρμογή του άρθρου 28 της οδηγίας ΦΠΑ, εντούτοις μπορεί να υποστηριχθεί ότι υπερβαίνει τον σκοπό της εφαρμογής.
37. Όπως διευκρίνισε ο γενικός εισαγγελέας στην υπόθεση C-427/12, Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 2013, ECLI:EU:C:2013:871, [παραλειπόμενα] το πεδίο εφαρμογής των μέτρων εκτελέσεως είναι πολύ περιορισμένο, σε αντίθεση με την ευρύτερη διακριτική ευχέρεια που αναγνωρίζεται στο πλαίσιο της κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσας νομοθεσίας <sup>2</sup>.
38. Το [παραλειπόμενα] [Δικαστήριο] στην υπόθεση C-65/13, Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο κατά Ευρωπαϊκής Επιτροπής, της 15ης Οκτωβρίου 2014, ECLI:EU:C:2014:2289, έλαβε υπόψη τα όρια που θέτει το άρθρο 291 ΣΛΕΕ όσον αφορά την εκτελεστική νομοθεσία [παραλειπόμενα]. Συνοψίζοντας, η διάταξη που αποσκοπεί στην εφαρμογή νομοθετικής πράξεως είναι νόμιμη μόνον εφόσον πληροί τα εξής τρία κριτήρια:

<sup>1</sup> Το UK Tax Tribunal εξέδωσε επί της προσφυγής της Fenix αιτιολογημένη απόφαση, αντίγραφο της οποίας επισυνάπτεται στο παρόν παράρτημα, η δε απόφαση είναι διαθέσιμη στην ηλεκτρονική διεύθυνση <http://www.bailii.org/uk/cases/UKFTT/TC/2020/TC07971V.html>

<sup>2</sup> Σημεία 62 και 63

- (1) η επίμαχη διάταξη πρέπει «να συνάδ[ει] με τους βασικούς γενικούς σκοπούς που επιδιώκονται με τη νομοθετική πράξη» για την εφαρμογή της οποίας έχει θεσπιστεί·
  - (2) η επίμαχη διάταξη πρέπει «να είναι αναγκαί[α] ή χρήσιμη για την εφαρμογή» της νομοθετικής πράξεως για την εφαρμογή της οποίας έχει θεσπιστεί·
  - (3) η επίμαχη διάταξη «δεν επιτρέπεται να τροποποιήσει ούτε να συμπληρώσει τη νομοθετική πράξη, ακόμη και ως προς τα μη ουσιώδη στοιχεία της».
39. Η ανακοίνωση της Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στο Συμβούλιο σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 290 ΣΛΕΕ αναφέρει τα εξής:

«[...] Κατά δεύτερο λόγο, πρέπει να επισημανθεί ότι οι συντάκτες της νέας συνθήκης δεν ξεκινούν από την ίδια βάση για να καθορίσουν τα αντίστοιχα πεδία εφαρμογής των δύο άρθρων. Η έννοια της κατ' εξουσιοδότηση πράξης καθορίζεται ως προς την έκταση της ισχύος της και τα αποτελέσματά της –πράξη γενικής ισχύος που συμπληρώνει ή τροποποιεί ορισμένα μη ουσιώδη στοιχεία– ενώ η έννοια της εκτελεστικής πράξης, που δεν περιγράφεται ποτέ, απορρέει από το λόγο ύπαρξής της - αναγκαιότητα ενιαίων **[σελίδα 8 του πρωτοτύπου]** προϋποθέσεων για την εκτέλεση. Η απόκλιση αυτή εξηγείται από το γεγονός ότι οι εξουσίες που ανατίθενται στην Επιτροπή από καθεμιά από αυτές τις δύο διατάξεις είναι πολύ διαφορετικές ως προς τη φύση και την έκτασή τους [...]

Η Επιτροπή θεωρεί ότι, για να προσδιοριστεί αν ένα μέτρο “συμπληρώνει” τη βασική πράξη, ο νομοθέτης θα έπρεπε να εκτιμήσει κατά πόσον το μελλοντικό μέτρο προσθέτει συγκεκριμένα νέα μη ουσιώδη στοιχεία που αλλάζουν το πλαίσιο της νομοθετικής πράξης, αφήνοντας ένα περιθώριο εκτίμησης στην Επιτροπή. Σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι το μέτρο “συμπληρώνει” τη βασική πράξη. Στην αντίθετη περίπτωση, τα μέτρα που αποσκοπούν μόνον να ενεργοποιήσουν τους υφιστάμενους κανόνες της βασικής πράξης δεν θα έπρεπε να θεωρούνται συμπληρωματικά μέτρα <sup>3</sup>».

40. Από την ανακοίνωση προκύπτει σαφώς ότι οι κατ' εξουσιοδότηση πράξεις που επιτρέπονται κατά το άρθρο 290 ΣΛΕΕ αλλάζουν το νομικό πλαίσιο και παρέχεται περιθώριο διακριτικής ευχέρειας, ενώ οι εκτελεστικές πράξεις που εκδίδονται βάσει του άρθρου 291 ΣΛΕΕ δεν αλλάζουν το νομικό

<sup>3</sup> Ανακοίνωση της Επιτροπής στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στο Συμβούλιο για την εφαρμογή του άρθρου 290 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, COM(2009) 673 τελικό, Βρυξέλλες 9 Δεκεμβρίου 2009, σελίδες 3 & 4, (διατίθεται στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0673:FIN:EL:PDF>)

πλαίσιο. Τούτο συνάδει και με την πρόταση του γενικού εισαγγελέα στην [παραλειπόμενα] [υπόθεση C-427/12] (βλ. ανωτέρω σκέψη 37).

41. Στην πρόταση της Επιτροπής για το άρθρο 9α αναφερόταν ότι τα «[...] μέτρα είναι αμιγώς τεχνικού χαρακτήρα και απλώς προσδιορίζουν την εφαρμογή διατάξεων που έχουν ήδη εγκριθεί», κατά συνέπεια η διενέργεια εκτίμησης των επιπτώσεων δεν κρίθηκε αναγκαία<sup>4</sup>. Εντούτοις, η αρχική διατύπωση του άρθρου 9α, όπως παρατίθεται στην πρόταση, εισήγαγε τεκμήριο το οποίο εφαρμοζόταν «εκτός εάν, σε σχέση με τον τελικό λήπτη, ο πάροχος των υπηρεσιών προσδιορίζεται ρητά ως ο πάροχος»<sup>5</sup>. Τούτο συνάδει με την πρόταση της Επιτροπής, όπου διευκρινίζεται ότι το τεκμήριο εφαρμόζεται «ελλείψει αντίθετης διάταξης»<sup>6</sup>.
42. Το κείμενο του άρθρου 9α, όπως θεσπίστηκε, διαφέρει ριζικά και είναι σαφώς πιο ευρύ από το κείμενο που περιλάμβανε η πρόταση. Το άρθρο 28 αναφέρεται σε υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί στο όνομά του, όμως όπως προκύπτει σαφώς από το έγγραφο εργασίας 885 της επιτροπής φόρου προστιθέμενης αξίας: η εισαγωγή τεκμηρίου στο άρθρο 9α έχει την έννοια ότι το τεκμήριο κατά κανόνα πρέπει «[...] να ισχύει για όλους τους υποκείμενους στον φόρο»<sup>7</sup>.
43. Η έκθεση Deloitte 2016, επί της οποίας βασίστηκε η Επιτροπή για την πρόταση που υπέβαλε το 2016 σχετικά με την τροποποίηση της οδηγίας ΦΠΑ<sup>8</sup> καθιστά σαφές ότι «ο επιθυμητός σκοπός του άρθρου 9α είναι κατά τα φαινόμενα να μεταθέσει την υποχρέωση για καταβολή ΦΠΑ στον μεσάζοντα. Απαιτείται περαιτέρω αποσαφήνιση και κοινή και δεσμευτική ερμηνεία από τα κράτη μέλη»<sup>9</sup>. **[σελίδα 9 του πρωτοτύπου]**

<sup>4</sup> Πρόταση κανονισμού του Συμβουλίου για την τροποποίηση του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών, COM(2012) 763 τελικό, σελ. 3 (διατίθεται στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52012PC0763&from=EL>)

<sup>5</sup> Όπ.π. σ. 12

<sup>6</sup> Όπ.π. σ. 5

<sup>7</sup> Ευρωπαϊκή Επιτροπή, Επιτροπή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Έγγραφο εργασίας 885, Βρυξέλλες, 9 Οκτωβρίου 2015, σ.4/5 (διατίθεται στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://circabc.europa.eu/sd/a/ab683366-67b5-4fee-b0a8-9c3eab0e713d/885%20-%20VAT%202015%20-%20Harmonised%20application%20of%20the%20presumption.pdf>)

<sup>8</sup> 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, 1 Δεκεμβρίου 2016, (διατίθεται στην ηλεκτρονική διεύθυνση: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0757&from=EL>)

<sup>9</sup> Ευρωπαϊκή Επιτροπή, VAT Aspects of cross-border e-commerce – Options for modernisation, Final Report – Lot 3, Deloitte, Νοέμβριος 2016, σ.203-204 (διατίθεται στην ηλεκτρονική

44. Προβάλλεται ορθώς το επιχείρημα ότι η μετάθεση της υποχρεώσεως δεν συνιστά μέτρο αμιγώς τεχνικού χαρακτήρα. Επίσης, η μεταβολή της καταστάσεως των πραγμάτων υποδηλώνει ότι είναι εντόνως αμφισβητήσιμο να πρόκειται περί τροποποίησης και όχι περί απλής διευκρίνισης.
45. Επιπλέον, καίτοι η πρόταση που υπέβαλε η Επιτροπή το 2016 δεν οδήγησε εντέλει σε τροποποίηση του άρθρου 28 κατά τα προταθέντα, εντούτοις κατά τη διάρκεια των διαβουλεύσεων η Επιτροπή Οικονομικών και Νομισματικών Θεμάτων του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, αναφερόμενη στην πρόταση, επισήμανε στις 16 Οκτωβρίου 2017 <sup>10</sup>:

*«Ο εισηγητής επικροτεί την προτεινόμενη από την Επιτροπή τροποποίηση του άρθρου 28, που προβλέπει ότι οι διαδικτυακές πλατφόρμες είναι υπεύθυνες για την είσπραξη του ΦΠΑ στις παροχές υπηρεσιών»<sup>11</sup> (η υπογράμμιση δική μου).*

46. Μολονότι δεν είναι γνωστός ο λόγος για τον οποίο δεν υιοθετήθηκε η πρόταση που υπέβαλε η Επιτροπή το 2016, το γεγονός ότι έφτασε στο στάδιο αυτό, καθώς και το ότι ο εισηγητής συμφώνησε στην αναγκαιότητα της τροποποίησης, ενισχύει το επιχείρημα ότι υπήρξαν αμφιβολίες σχετικά με το κύρος του άρθρου 9α.
47. Τέλος, στην υπόθεση C-464/10 *Etat Belge κατά Pierre Henfling*, της 14ης Ιουλίου 2011, ECLI:EU:C:2011:489, [παραλειπόμενα] το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, ήτοι η προγενέστερη του άρθρου 28 διάταξη:

*«[...] δημιουργεί δύο πλασματικές, από νομικής απόψεως, παρεμφερείς παροχές υπηρεσιών, οι οποίες λαμβάνουν χώρα συγχρόνως. Δυνάμει των πλασματικών αυτών παροχών, ο επιχειρηματίας, ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών και αποτελεί τον παραγγελιοδόχο, θεωρείται ότι, αρχικώς, έχει δεχθεί τις εν λόγω υπηρεσίες από τον επιχειρηματία για λογαριασμό του οποίου ενεργεί, ο οποίος αποτελεί τον παραγγέλλοντα, προτού παράσχει, στη συνέχεια, προσωπικώς τις υπηρεσίες αυτές στον πελάτη. Επομένως, όσον αφορά τη νομική σχέση μεταξύ παραγγέλλοντος και παραγγελιοδόχου, ο αντίστοιχος ρόλος τους ως παρέχοντος υπηρεσίες και καταβάλλοντος το αντίτιμο αντιστρέφεται πλασματικώς για τον ΦΠΑ»<sup>12</sup>.*

48. Με τις σκέψεις δε αυτές, το Δικαστήριο έκρινε ότι:

διεύθυνση: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/vat\\_aspects\\_cross-border\\_e-commerce\\_final\\_report\\_lot3.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat_aspects_cross-border_e-commerce_final_report_lot3.pdf) )

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

<sup>11</sup> Σελίδες 15/18

<sup>12</sup> Σκέψη 35

«Όσον αφορά την επίδικη δραστηριότητα των πρακτόρων στοιχημάτων της κύριας δίκης, σημειωτέον ότι, μολονότι η προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό άλλου, που περιλαμβάνεται στο άρθρο 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, **πρέπει να ερμηνευθεί βάσει των επίδικων συμβατικών σχέσεων**, όπως προκύπτει από τη σκέψη 40 της παρούσας αποφάσεως, εντούτοις η ορθή λειτουργία του θεσπισθέντος με την οδηγία αυτή κοινού συστήματος του ΦΠΑ απαιτεί εκ μέρους του **αιτούντος δικαστηρίου συγκεκριμένο έλεγχο δυνάμενο να στοιχειοθετήσει αν, ενόψει των δεδομένων της προκειμένης υποθέσεως**, οι εν λόγω πράκτορες στοιχημάτων ενεργούν πράγματι, κατά τη συλλογή των στοιχημάτων, ιδίω ονόματι<sup>13</sup>. (η υπογράμμιση δική μου)

49. Το τεκμήριο του άρθρου 9α αίρει την απαίτηση για εξέταση της οικονομικής και εμπορικής πραγματικότητας, με ό,τι αυτό συνεπάγεται.

50. Αμφισβητείται εντόνως ότι:

η εισαγωγή του τεκμηρίου του άρθρου 9α δεν συνιστά μέτρο τεχνικού χαρακτήρα αλλά ριζική τροποποίηση· και

άλλαξε το νομικό πλαίσιο –και μάλιστα σε σημαντικό βαθμό– λόγω της εισαγωγής του τεκμηρίου με τη διατύπωση που χρησιμοποιήθηκε στο τελευταίο εδάφιο του άρθρου 9α. Από πάσης απόψεως, τούτο θα συνιστούσε πρόδηλο σφάλμα σε κάθε εκτελεστική πράξη. **[σελίδα 10 του πρωτοτύπου]**

## 8. ΤΟ ΠΡΟΔΙΚΑΣΤΙΚΟ ΕΡΩΤΗΜΑ

51. Το First-tier Tribunal υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης κατ' εφαρμογήν του του άρθρου 86, παράγραφος 2, της Συμβάσεως περί Αποχωρήσεως και του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«1. Είναι άκυρο το άρθρο 9α του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, το οποίο εισήχθη με το άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο γ', του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 1042/2013 του Συμβουλίου, της 7ης Οκτωβρίου 2013, καθόσον υπερβαίνει την εκτελεστική αρμοδιότητα ή καθήκον του Συμβουλίου, που προβλέπεται στο άρθρο 397 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, στον βαθμό που συμπληρώνει ή/και τροποποιεί το άρθρο 28 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ;»

15 Δεκεμβρίου 2020

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

<sup>13</sup> Σκέψη 42

[παραλειπόμενα] [σελίδα 11 του πρωτοτύπου]

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ