

Υπόθεση C-324/20

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

22 Ιουλίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Bundesfinanzhof (Γερμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

7 Μαΐου 2020

Καθού και αναιρεσείον:

Finanzamt B

Προσφεύγουσα και αναιρεσίβλητη:

X-Beteiligungsgesellschaft mbH



BUNDESFINANZHOF

ΔΙΑΤΑΞΗ

Στη διαφορά

Finanzamt B

καθού και αναιρεσείον

κατά

X-Beteiligungsgesellschaft mbH

προσφεύγουσας και αναιρεσίβλητης

[παραλειπόμενα]

με αντικείμενο τον φόρο κύκλου εργασιών του έτους 2012

το V. Senat [Τμήμα V] [σελ. 2 του πρωτοτύπου]

στις 07.05.2020 διέταξε τα εξής:

Δ ι α τ α κ τ ι κ ό

I. Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης τα ακόλουθα ερωτήματα προς έκδοση προδικαστικής απόφασης:

1. Προκύπτει από μια συμφωνία για πληρωμή με δόσεις και μόνον ότι, στην περίπτωση μιας άπαξ παρασχεθείσας και επομένως μη αφορώσας συγκεκριμένη περίοδο υπηρεσίας, αυτή συνεπάγεται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, κατά την έννοια του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας για το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας [στο εξής οδηγία περί ΦΠΑ];

2. Επικουρικώς, σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα: Πρέπει να θεωρηθεί ότι υφίσταται μη καταβολή, κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, όταν ο υποκείμενος στον φόρο συμφωνεί κατά την παροχή της υπηρεσίας του ότι αυτή θα εξοφληθεί σε πέντε ετήσιες δόσεις, το δε εθνικό δίκαιο προβλέπει, για την περίπτωση της σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο πληρωμής, αναπροσαρμογή, με την οποία η προηγούμενη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου ακυρώνεται και πάλι σύμφωνα με τη διάταξη αυτή;

II. [παραλειπόμενα]

Σ κ ε π τ ι κ ό

I.

- 1 Η προσφεύγουσα και αναιρεσίβλητη (στο εξής: προσφεύγουσα) καταβάλλει φόρο για τον κύκλο εργασιών της ανάλογα με τις συμφωνηθείσες αμοιβές, σύμφωνα με το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, στοιχείο a, του Umsatzsteuergesetz [νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών] (στο εξής: UStG). Κατά το κρίσιμο εν προκειμένω έτος 2012 προέβη σε φορολογητέα παροχή μεσιτικών υπηρεσιών προς την T-GmbH (στο εξής: ΕΠΕ) με βάση ένα συμφωνητικό αμοιβής της 07.11.2012. Σύμφωνα με αυτό, η ΕΠΕ (εντολέας) ανέθεσε στην προσφεύγουσα (εντολοδόχο) να ενεργήσει ως μεσίτρια στο πλαίσιο μιας συμβάσεως πώλησεως ακινήτου για ένα ακίνητο στο Μ. Σύμφωνα με το προοίμιο του συμφωνητικού, η σύμβαση πώλησεως ακινήτου είχε ήδη περιβληθεί τον τύπο δημοσίου εγγράφου και διαπιστώθηκε ότι η εντολοδόχος είχε πλήρως εκπληρώσει τις απορρέουσες από την εντολή αυτή υποχρεώσεις της. Ως αντιπαροχή συμφωνήθηκε ότι η εντολοδόχος λαμβάνει από την εντολέα αμοιβή ύψους 1 000 000 ευρώ, πλέον φόρου προστιθέμενης αξίας. Η συμφωνηθείσα

αμοιβή θα καταβάλλονταν σε πέντε επί μέρους ποσά αντιστοίχως 200 000 ευρώ, πλέον φόρου κύκλου εργασιών. Τα επί μέρους ποσά ήταν απαιτητά σε χρονικά διαστήματα αντιστοίχως ενός έτους το δε πρώτο επί μέρους ποσό ήταν πληρωτέο στις 30.06.2013. Η εντολέας έπρεπε να παράσχει ασφάλεια στην εντολοδόχο για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων καταβολής αμοιβών. Κατά τα επόμενα έτη η προσφεύγουσα εξέδιδε λογαριασμούς με αναγραφή του φόρου για τα αντίστοιχα επί μέρους ποσά κατά το αντίστοιχο χρονικό σημείο, κατά το οποίο καθίστανται απαιτητά, εισέπραττε τα ποσά και κατέβαλλε τον φόρο που αναλογεί στην είσπραξη. [σελ. 3 του πρωτοτύπου]

- 2 Κατόπιν ειδικού ελέγχου για την απόδοση του ΦΠΑ, το καθού και αναιρεσειών (το Finanzamt [φορολογική αρχή] – στο εξής FA) διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα, λόγω του ότι κατά το κρίσιμο έτος είχε ήδη παράσχει μεσιτικές υπηρεσίες, έπρεπε να καταβάλει φόρο για το σύνολο της αμοιβής μεσιτείας. Το FA δεν δέχτηκε την ένσταση της προσφεύγουσας, ότι κατά τα έτη 2013 έως 2018 έπρεπε να παράσχει και άλλες υπηρεσίες εμπορίας και ότι οφείλεται κατ' έτος καταβολή 200 000 ευρώ υπό τον όρο ότι το σχέδιο θα είχε αντίστοιχη εξέλιξη, ούτε μια συμπληρωματική συμφωνία της 15.03.2016, κατά την οποία δόθηκε μια, όπως αποκαλείται, Leadmakler εντολή διαθέσεως στο εμπόριο με αμοιβή αναλόγως της επιτεύξεως των επιδιωκόμενων σκοπών, πράγμα που σημαίνει ότι η εντολοδόχος διαμεσολαβεί για την εντολέα για το ακίνητο που αποτελεί το αντικείμενο της συμβάσεως και στηρίζει το για τον σκοπό αυτόν καταρτισθέν από την εντολέα συνολικό σχέδιο με ενεργή συνδρομή της περαιτέρω διαθέσεως στο εμπόριο. Ως εκ τούτου, το FA τροποποίησε τον καθορισμό φόρου κύκλου εργασιών με απόφαση της 22.12.2016. Η ένσταση δεν ευδοκίμησε.
- 3 Το Finanzgericht [φορολογικό δικαστήριο] (στο εξής FG) δέχτηκε όμως κατά το πλείστον [παραλειπόμενα] την προσφυγή. Έκρινε ότι η προσφεύγουσα παρέσχε τη μεσιτική της υπηρεσία ήδη κατά το κρίσιμο έτος, όπως προκύπτει από το συμφωνητικό αμοιβής. Σε αντίθεση προς την άποψη της προσφεύγουσας, δεν τίθεται ζήτημα αποκλίνουσας ερμηνείας σύμφωνα με τη συμπληρωματική συμφωνία. Από τη συμφωνία αυτή δεν προκύπτει ότι τα συνομολογηθέντα με αυτή ίσχυαν ήδη κατά το χρονικό σημείο του αρχικού συμφωνητικού αμοιβής. Λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28.11.2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας και της νομολογίας του Bundesfinanzhof [Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου] (στο εξής: BFH), πρέπει πάντως να διαπιστωθεί, με εξαίρεση το πρώτο κατά το επόμενο έτος 2013 συμφωνηθέν ποσό, η ύπαρξη αδυναμίας καταβολής σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφος 2, περίπτωση 1, και παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, UStG. Κατά της κρίσεως αυτής βάλλει το FA με την αίτηση αναιρέσεως.

II.

- 4 **1. Το νομικό πλαίσιο**
- 5 **α) Το δίκαιο της Ένωσης**

Το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.» [σελ. 4 του πρωτοτύπου]

6 Το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Οι παραδόσεις αγαθών, εκτός από αυτές που αποτελούν το αντικείμενο εκμίσθωσης αγαθών για ορισμένη περίοδο ή πώλησης αγαθών με δόσεις που αναφέρονται στο άρθρο 14, παράγραφος 2, στοιχείο β), καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, οι οποίες συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων στις οποίες αναφέρονται οι τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές.»

7 Το άρθρο 66, πρώτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας έχει ως ακολούθως:

«Κατά παρέκκλιση από τα άρθρα 63, 64 και 65, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν, ότι για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

α) το αργότερο κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου,

β) το αργότερο κατά τον χρόνο είσπραξης του τιμήματος,

γ) σε περίπτωση μη έκδοσης ή εκπρόθεσμης έκδοσης του τιμολογίου, εντός ορισμένης προθεσμίας από τον χρόνο κατά τον οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία του φόρου.»

8 Το άρθρο 90 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«(1) Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

(2) Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1.»

9 **β) Η εθνική νομοθεσία**

Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, του UStG:

«Ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

1. όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις λοιπές παροχές

- 10 a) σε περίπτωση υπολογισμού του φόρου με βάση το συμφωνηθέν αντίτιμο (άρθρο 16, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος), κατά τη λήξη της περιόδου περιοδικής δηλώσεως φόρου εντός της οποίας εκπληρώθηκαν οι παροχές. Τούτο ισχύει και για τις μερικές παροχές. Μερική παροχή υφίσταται όταν το αντίτιμο για ορισμένα τμήματα μιας οικονομικώς διαιρετής παροχής συμφωνείται διακριτά. Σε περίπτωση εισπράξεως του αντιτίμου ή μέρους του αντιτίμου πριν από την εκπλήρωση της παροχής ή της μερικής παροχής, ο σχετικός φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τη λήξη της περιόδου περιοδικής δηλώσεως εντός της οποίας εισπράχθηκε το αντίτιμο ή το μέρος του αντιτίμου, **[σελ. 5 του πρωτοτύπου]**
- b) σε περίπτωση υπολογισμού του φόρου με βάση το εισπραχθέν αντίτιμο (άρθρο 20), κατά τη λήξη της περιόδου περιοδικής δηλώσεως φόρου εντός της οποίας εισπράχθηκε το εν λόγω αντίτιμο.»
- 11 Το άρθρο 17 του UStG προβλέπει τα εξής:
- «(1) Σε περίπτωση μεταβολής της βάσεως επιβολής του φόρου για πράξη υποκείμενη στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 1, παράγραφος 1, σημείο 1, ο επιχειρηματίας που πραγματοποίησε την πράξη αυτή οφείλει να διακανονίσει το ποσό του συναφώς οφειλόμενου φόρου (...)
- (2) Η παράγραφος 1 ισχύει, κατ' αναλογία, σε περίπτωση κατά την οποία
- 12 1. κατέστη αδύνατη η εισπράξη του συμφωνημένου αντιτίμου για παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσιών ή ενδοκοινοτική κτήση υποκείμενη στον φόρο. Αν το αντίτιμο εισπραχθεί μεταγενέστερα, το ποσό του φόρου και της εκπτώσεως διακανονίζονται εκ νέου.
- 13 Το άρθρο 20, πρώτη περίοδος, του, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο έτος, UStG είχε ως εξής:
- «Η φορολογική αρχή δύναται, κατόπιν αιτήσεως, να επιτρέψει σε επιχειρηματία,
- 14 1. του οποίου ο συνολικός κύκλος εργασιών (άρθρο 19, παράγραφος 3) δεν υπερέβη τα 500 000 ευρώ [από 1.1.2020 600 000 ευρώ] κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, ή
2. ο οποίος, βάσει του άρθρου 148 του Abgabenordnung [φορολογικού κώδικα], απαλλάσσεται της υποχρεώσεως τηρήσεως λογιστικών βιβλίων και της τακτικής συντάξεως οικονομικών καταστάσεων βάσει ετήσιων απολογισμών, ή
3. στο μέτρο που πραγματοποιεί πράξεις κατά την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος κατά την έννοια του άρθρου 18, παράγραφος 1, σημείο 1, του Einkommensteuergesetz [νόμου περί φόρου εισοδήματος],
- 15 να υπολογίζει το φόρο όχι με βάση το συμφωνηθέν αντίτιμο (άρθρο 16, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος), αλλά με βάση το εισπραχθέν αντίτιμο.»

16 **2. Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος**

17 **α) Προκαταρκτικές παρατηρήσεις**

Το Δικαστήριο, με την απόφαση *baumgarten sports & more* της 29.11.2018, C-548/17 (EU:C:2018:970 [παραλειπόμενα]) έκρινε ότι το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ερμηνευόμενο σε συνδυασμό με το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, έχει την έννοια ότι αντιτίθεται στο να θεωρείται ότι η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του φόρου που αφορά παροχή από αθλητικό μεσιτικό πράκτορα μεσιτικών υπηρεσιών για την τοποθέτηση παικτών επαγγελματικού ποδοσφαίρου σε ποδοσφαιρικό σύλλογο, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή υπηρεσιών, η οποία αποτελεί αντικείμενο πληρωμών εξαρτώμενων από αίρεση [σελ. 6 του πρωτοτύπου] και καταβαλλόμενων σε δόσεις επί σειρά ετών μετά την εν λόγω τοποθέτηση, επέρχονται κατά την ημερομηνία κατά την οποία έλαβε χώρα η εν λόγω τοποθέτηση.

18 Προς αιτιολόγηση της απόφασής του, το Δικαστήριο επισήμανε ότι σε μια τέτοια περίπτωση παροχής υπηρεσιών, η οποία συνίσταται στη διαπραγμάτευση για την τοποθέτηση παίκτη σε έναν σύλλογο για ορισμένο αριθμό περιόδων και η οποία αμείβεται μέσω πληρωμών οι οποίες εξαρτώνται από αίρεση και καταβάλλονται σε δόσεις επί σειρά ετών μετά την εν λόγω τοποθέτηση, φαίνεται να συντρέχει η περίπτωση παροχών οι οποίες συνεπάγονται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, κατά την έννοια του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ (απόφαση του Δικαστηρίου *baumgarten sports & more*, EU:C:2018:970, σκέψη 29 επ.[παραλειπόμενα]).

19 Το δικάζον Τμήμα συντάχθηκε, με την επακόλουθη απόφασή του, με την ως άνω κρίση του Δικαστηρίου και αποφάσισε ότι στην περίπτωση αμειβομένων με τμηματικές καταβολές μεσιτικών υπηρεσιών οι επιχειρηματίες μπορούν να επικαλεσθούν την απευθείας εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ([παραλειπόμενα]) και το αιτιολόγησε αυτό στην ενώπιόν του διαφορά με το ότι δεν έχει σημασία αν, όπως, παραδείγματος χάριν, στην περίπτωση παραχωρήσεως της χρήσεως, υφίσταται ανά χρονικά διαστήματα πράξη συνιστώσα παροχή υπηρεσίας. Αρκεί, αντιθέτως, ότι καταβάλλεται αμοιβή για υπηρεσία διαμεσολαβήσεως ανάλογα με τη διάρκεια επιτυχίας της διαμεσολαβήσεως (εν προκειμένω παραμονή του παίκτη στον σύλλογο που τον αποκτά για τη συμφωνηθείσα συμβατική διάρκεια). [παραλειπόμενα].

20 **β) Επί της ουσίας**

21 αα) Με βάση καταρχάς το γράμμα και μόνον του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ θα μπορούσε να δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο νομικό ερώτημα, ακόμη και αν συναφώς πρόκειται μόνο για διάταξη που αποτελεί εξαίρεση σε σχέση με το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, στην προκειμένη περίπτωση καθορισμού προθεσμίας για απαιτήσεις πληρωμής, όπως στην περίπτωση συμφωνίας πληρωμής με δόσεις, η παροχή υπηρεσίας

συνεπάγεται, σύμφωνα με το γράμμα της διατάξεως αυτής, τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές.

- 22 ββ) Το Τμήμα έχει εντούτοις αμφιβολίες ως προς την ερμηνεία του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Οι αμφιβολίες αυτές οφείλονται στο ότι η διάταξη αυτή αποκλείει από το πεδίο εφαρμογής της μια συμφωνία πληρωμής με δόσεις, όπως αυτή επίσης που αφορά η διαφορά, στην περίπτωση παραδόσεως αγαθών μέσω πωλήσεως με δόσεις. Το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν περιέχει παρόμοια περίπτωση αποκλεισμού για παροχές υπηρεσιών, όπως αυτές που αφορά η διαφορά.
- 23 Αυτό μπορεί ενδεχομένως να οφείλεται στο ότι, με το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο νομοθέτης της Ένωσης επανέλαβε απλώς αμετάβλητη μια ρύθμιση η οποία υφίστατο ήδη στο άρθρο 10, παράγραφος 2, [σελ. 7 του πρωτοτύπου] πρώτο εδάφιο, δεύτερη περίοδος της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (οδηγία 77/388) κατά τη θέση σε ισχύ της οδηγίας αυτής. Ως εκ τούτου, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι ο νομοθέτης κατά τη θέση σε ισχύ της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ δεν σκέφθηκε σοβαρά την –ενδεχομένως τότε άγνωστή του– περίπτωση της πληρωμής με δόσεις σε παροχές υπηρεσιών, πλην όμως απέκλεισε την περίπτωση αυτή, εν γνώσει της εν λόγω καταστάσεως, όπως και την παράδοση αγαθών μέσω πωλήσεως με δόσεις, από το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.
- 24 Με αυτό τον τρόπο δημιουργείται εξομοίωση παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών.
- 25 Εξάλλου, μια κατά γράμμα εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ θα μπορούσε να επιφέρει υπερβολικό περιορισμό του άρθρου 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, η κατά γράμμα εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ θα είχε τελικά ως συνέπεια για τον τομέα της παροχής υπηρεσιών ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός όχι, όπως προβλέπεται στο άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ, με την παροχή της υπηρεσίας, αλλά μόλις, σύμφωνα με την εξουσιοδότηση του άρθρου 66, πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, με την αντίστοιχη είσπραξη του τιμήματος.
- 26 γγ) Στη συνέχεια, πρέπει να επισημανθεί ότι η παρούσα διαφορά εμφανίζει μια ενδεχομένως σημαντική από νομικής απόψεως διαφοροποίηση σε σχέση με την περίπτωση της υποθέσεως «baumgarten sports & more» (EU:2018:970[παραλειπόμενα]). Συγκεκριμένα, στην υπόθεση «baumgarten sports & more» (EU:2018:970[παραλειπόμενα]) επρόκειτο για απαιτήσεις πληρωμής εξαρτώμενων από την συνδρομή μιας αιρέσεως, συγκεκριμένα την ύπαρξη της συμβάσεως εργασίας του τοποθετηθέντος παίκτη σε ορισμένα χρονικά σημεία. Ήταν αβέβαιο αν υφίστατο η αίρεση αυτή στο προβλεπόμενο χρονικό σημείο κατά την παροχή της υπηρεσίας μεσιτείας.

- 27 Στην παρούσα διαφορά όμως υπάρχει μόνον ορισμός προθεσμίας, αλλά όχι αίρεση, η οποία είναι αβέβαιο αν θα λήξει. Ήταν επομένως βεβαία, όπως στην περίπτωση πωλήσεως με δόσεις, η ύπαρξη της απαιτήσεως πληρωμής κατά το προβλεπόμενο χρονικό σημείο. Με βάση τις δεσμευτικές για το Τμήμα [παραλειπόμενα] διαπιστώσεις του FG, δεν πρόκειται για μια περίπτωση, κατά την οποία καταβλήθηκε η αμοιβή σε συνάρτηση με τη διάρκεια –ή με τον ισοδύναμο με αυτή διαρκή χαρακτήρα– της επιτυχούς εκβάσεως της μεσιτείας [παραλειπόμενα]. Επομένως, σε αντίθεση προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, δεν υπάρχει καμία αίρεση όπως σε εκείνη την περίπτωση.
- 28 δδ) Τέλος, είναι αμφίβολο ποια είναι η σημασία της αναφοράς, με την απόφαση του Δικαστηρίου baumgarten sports & more (EU:C:2018:970[παραλειπόμενα]), στην απόφαση του Δικαστηρίου [σελ. 8 του πρωτοτύπου] Asparuhovo Lake Investment Company της 03.09.2015, C-463/14 (EU:C:2015:542, σκέψη 49 f.[παραλειπόμενα]). Πράγματι, στην υπόθεση εκείνη επρόκειτο για μια διαρκώς, επί μακρό χρονικό διάστημα παρεχόμενη συμβουλευτική υπηρεσία, ενώ η μεσιτική υπηρεσία παρέχεται όχι ανά χρονικά διαστήματα, αλλά άπαξ για συγκεκριμένη περίοδο. Το Δικαστήριο δέχτηκε εν προκειμένω ότι υφίσταται η κατά το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ περίπτωση παροχής υπηρεσιών, οι οποίες συνεπάγονται τμηματικές καταβολές, όταν συμβουλευτικές υπηρεσίες τίθενται διαρκώς στη διάθεση του πελάτη και αμείβονται διά της περιοδικής καταβολής κατ' αποκοπήν ποσών, –χωρίς να ασκεί συναφώς επιρροή το αν ο πάροχος πράγματι παρέσχε συμβουλές στον πελάτη του κατά την περίοδο αυτή. Αυτό θα μπορούσε να συνηγορήσει υπέρ της εξαρτήσεως του γεγονότος που συνεπάγεται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές από το ότι οι παροχές για τις οποίες εκδόθηκαν τιμολόγια εμφανίζουν υπό την ευρύτερή τους έννοια ένα «στοιχείο αναγόμενο στο μέλλον» ή ένα «αποτέλεσμα εξ αντανακλάσεως».
- 29 Αυτό αντιστοιχεί στην εθνική έννοια της μερικής παροχής στο άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτη περίπτωση, στοιχείο α, πρώτη και δεύτερη περίοδος, του UStG, για την οποία έννοια σημασία έχει η οικονομική διαιρετότητα της παροχής, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση μισθώσεως με μηνιαίο μίσθωμα. Επ' αυτής της βάσεως, εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ σε παροχές μεσιτικών υπηρεσιών, σε αντίθεση προς την ως άνω νομολογία (βλ. ανωτέρω II,2.α), δεν μπορεί να γίνει δεκτή εκ των προτέρων.
- 30 γ) Η σημασία για την έκβαση της κύριας δίκης
- Το εθνικό δίκαιο δεν περιέχει ρύθμιση αντίστοιχη προς αυτή του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ. Ως εκ τούτου πρέπει να ληφθεί ως βάση ότι φορολογική υποχρέωση γεννάται ήδη με την παροχή υπηρεσίας κατά το κρίσιμο έτος. Η εν λόγω διάταξη θα ήταν αντίθετη σε αυτό, αν μπορούσε να ερμηνευθεί κατά τρόπο, ώστε στην περίπτωση παροχής υπηρεσιών να πρέπει να εφαρμόζεται αυτή σε συμφωνίες πληρωμής με δόσεις.
- 31 **3. Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος**

32 α) Προκαταρκτικές παρατηρήσεις

Κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής ή μειώσεως της τιμής μετά το χρονικό σημείο διενέργειας της πράξεως, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα υπό τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη.

33 Είναι αμφίβολο ποια σημασία έχει για την ερμηνεία αυτής της διατάξεως η νομολογία του Δικαστηρίου, κατά την οποία «στον τομέα του ΦΠΑ, [σελ. 9 του πρωτοτύπου] οι υποκείμενοι στον φόρο ενεργούν ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους» (απόφαση του Δικαστηρίου Balocchi της 20.10.1993, C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25[παραλειπόμενα]). Το Δικαστήριο ανέλυσε τη λειτουργία αυτή «ως φοροεισπράκτορες για λογαριασμό του κράτους και προς το συμφέρον του Δημοσίου Ταμείου» υπό την έννοια ότι οι υποκείμενοι στον φόρο «είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ ενώ ο φόρος αυτός, (...) βαρύνει, τελικώς, τον τελικό καταναλωτή» (απόφαση του Δικαστηρίου Netto Supermarkt της 21.02.2008, C-271/06, EU:C:2008:105[παραλειπόμενα]).

34 β) Επί της ουσίας

Η κατά την ανωτέρω νομολογία σκέψη αναθέσεως του έργου του φοροεισπράκτορα στον υποκείμενο στον φόρο φαίνεται, κατά την αντίληψη του Τμήματος, να καθιστά δυνατό να αποτραπεί το ενδεχόμενο, μέσω του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο να έχει προκαταβάλει επί σειρά ετών τον φόρο που ήδη όφειλε για το χρονικό διάστημα της παροχής της υπηρεσίας (πρβλ. σχετικώς και το τρίτο ερώτημα της προδικαστικής παραπομπής του Τμήματος της 21.06.2017[παραλειπόμενα], στο οποίο το Δικαστήριο δεν χρειάστηκε να απαντήσει με την απόφαση baumgarten sports & more, EU:C:2018, 970[παραλειπόμενα]).

35 Για τη διαφορά είναι επομένως σημαντικό το αν συνάδει με το έργο του φοροεισπράκτορα, στην περίπτωση ήδη παρασχεθείσας στις 07.11.2012 υπηρεσίας, να λαμβάνεται για το έτος αυτό ως βάση το απαιτητό του φόρου (σε περίπτωση αρνητικής απαντήσεως στο πρώτο ερώτημα) χωρίς μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου, μολονότι η υπηρεσία αυτή θα αμειβόταν κατά την κατ' αυτό το χρονικό σημείο επελθούσα συμφωνία με πέντε επακόλουθες ετησίως πληρωμές με πρώτη ημερομηνία ληξιπρόθεσμου τις 30.06.2013. Θα υπήρχε τότε προπληρωμή του φόρου από την προσφεύγουσα κατά το κρίσιμο έτος, μολονότι η είσπραξη της αντιπαροχής πραγματοποιήθηκε πολύ αργότερα σε χρονικό διάστημα πέντε ετών.

36 Συναφώς, για λόγους πρόνοιας, το Τμήμα επισημαίνει ότι το εθνικό δίκαιο περιέχει μια διάταξη, το άρθρο 17, παράγραφος 2, πρώτη περίπτωση, δεύτερη περίοδος, UStG, κατά την οποία, κατόπιν μιας μειώσεως κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, η βάση επιβολής του φόρου πρέπει να αυξηθεί και πάλι, όταν η πληρωμή πραγματοποιείται αργότερα (πρβλ.

σχετικώς την απόφαση του Δικαστηρίου Di Maura της 23.11.2017, C-246/16, EU:C:2017:887[παραλειπόμενα]).

37 γ) Η σημασία για την έκβαση της κύριας δίκης

Το δεύτερο ερώτημα έχει επίσης σημασία για την απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου, δεδομένου ότι η προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή στη περίπτωση επίσης καταφατικής απαντήσεως επί της μειώσεως κατά το άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ. [σελ. 10 του πρωτοτύπου]

38 4. Επί της νομικής βάσεως της προσφυγής

Η υποβολή της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως προς το Δικαστήριο στηρίζεται στο άρθρο 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

39 5. Επί της αναστολής της διαδικασίας

[παραλειπόμενα]