Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MACIEJ SZPUNAR
της 1ης Ιουλίου 2021 [1]

**Υπόθεση C-324/20**

**Finanzamt B**
**κατά**
**X-Beteiligungsgesellschaft mbH**

[Αίτηση του Bundesfinanzhof
(Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία)
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Φόρος προστιθέμενης αξίας – Παροχή υπηρεσιών – Εφάπαξ παροχή – Σταδιακή εξόφληση της αμοιβής – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 63 – Απαιτητό του φόρου – Άρθρο 64, παράγραφος 1 – Έννοια των πράξεων οι οποίες συνεπάγονται διαδοχικές πληρωμές – Άρθρο 90, παράγραφος 1 – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου – Έννοια της μη καταβολής»

## Εισαγωγή

1. Σύμφωνα με την αρχή της οικονομικής ελευθερίας και της ελευθερίας των συμβάσεων, οι συναλλασσόμενοι διαμορφώνουν ελεύθερα τους όρους των συμβάσεων τόσο ως προς την προς εκτέλεση παροχή όσο και ως προς την καταβλητέα αμοιβή. Ωστόσο, οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη τους όρους στους οποίους υπόκειται η άσκηση της δραστηριότητάς τους, οι οποίοι είναι όχι μόνο οικονομικοί αλλά και νομικοί, συμπεριλαμβανομένων των φορολογικών. Η υπό κρίση υπόθεση αποτελεί παράδειγμα των προβλημάτων που ενδέχεται να ανακύψουν στην περίπτωση που οι όροι αυτοί δεν ληφθούν υπόψη.

2. Συγκεκριμένα, στην υπό κρίση υπόθεση τίθεται το ζήτημα αν και σε ποια έκταση η καταβολή της αμοιβής σε δόσεις όσον αφορά πράξη η οποία υπόκειται στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) ασκεί επιρροή ως προς το χρονικό σημείο γένεσης της υποχρέωσης του υποκειμένου στον ΦΠΑ για καταβολή του.

[1] Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πολωνική.

## Το νομικό πλαίσιο

### *Το δίκαιο της Ένωσης*

3. Το άρθρο 63 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[2], ορίζει τα εξής:

«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»

4. Ωστόσο, κατά το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής:

«Οι παραδόσεις αγαθών, […] 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.»

5. Εν συνεχεία, το άρθρο 66, στοιχείο β΄, της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

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

[…]

β) το αργότερο κατά τον χρόνο είσπραξης του τιμήματος,

[…]».

6. Κατά το άρθρο 73 της ως άνω οδηγίας:

«Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»

7. Τέλος, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«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] ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

### *Το γερμανικό δίκαιο*

8. Η οδηγία 2006/112 μεταφέρθηκε στο γερμανικό δίκαιο με τον Umsatzsteuergesetz [3] (νόμο περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: UStG).

9. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 1, του ως άνω νόμου ορίζει τα εξής:

«Ο φόρος καθίσταται απαιτητός:

1. όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις λοιπές παροχές

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,

β) 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,

[…]».

10. Πλην όμως, κατά το άρθρο 17 του UStG:

«1. Σε περίπτωση μεταβολής της βάσεως υπολογισμού 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' αναλογίαν, σε περίπτωση που

1) κατέστη αδύνατη η είσπραξη 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.

[…]»

11. Τέλος, το άρθρο 20, πρώτη περίοδος, του UStG, όπως ίσχυε κατά το επίδικο φορολογικό έτος, όριζε τα εξής:

«Η φορολογική αρχή δύναται, κατόπιν αιτήσεως, να επιτρέπει σε επιχειρηματία,

1) του οποίου ο συνολικός κύκλος εργασιών (άρθρο 19, παράγραφος 3) δεν υπερέβη τα 500 000 ευρώ κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος, ή

[3] Κωδικοποιημένο κείμενο: BGBl. 2005 I, σ. 386.

2) ο οποίος […] απαλλάσσεται της υποχρεώσεως τηρήσεως βιβλίων και της τακτικής συντάξεως οικονομικών καταστάσεων βάσει ετήσιων απολογισμών, ή

3) στο μέτρο που πραγματοποιεί πράξεις κατά την άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος […],

να υπολογίζει τον φόρο όχι με βάση το συμφωνηθέν αντίτιμο (άρθρο 16, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος), αλλά με βάση το εισπραχθέν αντίτιμο.»

## Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

12. Η X-Beteiligungsgesellschaft mbH είναι γερμανική εταιρία (στο εξής: εταιρία Χ), εγγεγραμμένη στο μητρώο ΦΠΑ στη Γερμανία.

13. Κατά το φορολογικό έτος 2012 η εταιρία Χ παρέσχε στην εταιρία T-GmbH (στο εξής: εταιρία Τ) μεσιτικές υπηρεσίες στο πλαίσιο της πώλησης ακινήτου της. Όπως προκύπτει από τη συμφωνία αμοιβής που συνήφθη μεταξύ των ως άνω εταιριών στις 7 Νοεμβρίου 2012, η εταιρία Χ είχε εκπληρώσει κατά τον χρόνο της σύναψης της εν λόγω συμφωνίας την υποχρέωση παροχής υπηρεσιών την οποία είχε αναλάβει.

14. Από τη συμφωνία αυτή προκύπτει επίσης ότι η αμοιβή για τις ανωτέρω μεσιτικές υπηρεσίες ορίστηκε στο ποσό του 1 000 000 ευρώ πλέον ΦΠΑ, πληρωτέο σε πέντε δόσεις ποσού 200 000 ευρώ πλέον ΦΠΑ. Οι δόσεις έπρεπε να καταβάλλονται κατ' έτος από την 30ή Ιουνίου 2013. Κατά τη λήξη της προθεσμίας πληρωμής κάθε δόσης, η εταιρία Χ εξέδιδε τιμολόγιο και κατέβαλλε τον αναλογούντα ΦΠΑ.

15. Με απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2016, η αρμόδια φορολογική αρχή έκρινε ότι η παροχή υπηρεσιών από την εταιρία Χ προς την εταιρία Τ πραγματοποιήθηκε εξ ολοκλήρου κατά τη διάρκεια του 2012 και ότι η εταιρία Χ όφειλε να έχει καταβάλει τότε το σύνολο του ΦΠΑ για την επίμαχη πράξη.

16. Η εταιρία αυτή άσκησε προσφυγή κατά της ως άνω απόφασης ενώπιον του αρμόδιου Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία). Το φορολογικό δικαστήριο δέχθηκε την προσφυγή κρίνοντας ότι, μολονότι η παροχή υπηρεσιών όντως πραγματοποιήθηκε το 2012, εντούτοις το ποσό της αμοιβής για την πράξη αυτή, με εξαίρεση την πρώτη δόση που καταβλήθηκε στις 30 Ιουνίου 2013, έπρεπε να θεωρηθεί ως μη καταβεβλημένο κατά την έννοια του άρθρου 17 του UStG και του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Κατά το φορολογικό δικαστήριο, η εφαρμογή των διατάξεων αυτών αποτρέπει το ενδεχόμενο να υποχρεωθεί η Χ να καταβάλει στο σύνολό του τον ΦΠΑ πριν εισπράξει ολόκληρη την αμοιβή για τις υπηρεσίες που παρέσχε.

17. Η φορολογική αρχή άσκησε αναίρεση κατά της εν λόγω απόφασης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Αρκεί η ύπαρξη συμφωνίας για πληρωμή με δόσεις για να γίνει δεκτό ότι μια άπαξ παρασχεθείσα υπηρεσία, η οποία συνεπώς δεν αποτελεί διαρκή παροχή, συνεπάγεται τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές, κατά την έννοια του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ;

2) Επικουρικώς, σε περίπτωση αρνητικής απάντησης 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 η αμοιβή του θα εξοφληθεί σε πέντε ετήσιες δόσεις, το δε εθνικό δίκαιο προβλέπει για την περίπτωση της σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο καταβολής ότι γίνεται διόρθωση με αποτέλεσμα την ακύρωση της μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου που χορηγήθηκε βάσει της διάταξης αυτής;»

18. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως κατατέθηκε στο Δικαστήριο στις 22 Ιουλίου 2020. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η εταιρία X, η Γερμανική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Το Δικαστήριο αποφάσισε να μη διεξαχθεί επ' ακροατηρίου συζήτηση.

## Ανάλυση

### *Προκαταρκτικές παρατηρήσεις*

*Επί των διαπιστώσεων σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά*

19. Το αιτούν δικαστήριο στηρίζεται, όσον αφορά την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως που υπέβαλε στην υπό κρίση υπόθεση, στις πραγματικές διαπιστώσεις του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου κατά τις οποίες η προβλεπόμενη στο πλαίσιο της επίμαχης πράξης υπηρεσία είχε στιγμιαίο χαρακτήρα και η παροχή της, εκ μέρους της εταιρίας X, ολοκληρώθηκε το 2012 και, επομένως, η αμοιβή ποσού 1 000 000 ευρώ, πλέον ΦΠΑ, αφορούσε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκε εξ ολοκλήρου το 2012.

20. Ωστόσο, η εταιρία X αμφισβητεί τις διαπιστώσεις αυτές. Κατά την άποψή της, η σύμβαση με την εταιρία T περιελάμβανε και συμπληρωματικές υπηρεσίες, ιδίως όσον αφορά την παροχή συμβουλών κατά τα επόμενα έτη, έναντι των αντίστοιχων τμημάτων της συμφωνηθείσας αμοιβής. Επομένως, κατά την εταιρία X μόνον το ποσό που εισέπραξε στις 30 Ιουνίου 2013 αποτελούσε αμοιβή για τις υπηρεσίες που παρέσχε το 2012. Ειδικότερα, η εταιρία X επικαλείται συμπληρωματική ερμηνευτική σύμβαση που συνήψε με την εταιρία T στις 15 Μαρτίου 2016, καθώς και απόφαση του Finanzgericht (φορολογικού δικαστηρίου) περί οργανώσεως της διαδικασίας, της 23ης Σεπτεμβρίου 2020, την οποία επισύναψε στις γραπτές παρατηρήσεις της. Επομένως, κατά την άποψη της εταιρίας X, τα προδικαστικά ερωτήματα στην υπό κρίση υπόθεση έχουν υποθετικό χαρακτήρα.

21. Εντούτοις, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, στο πλαίσιο προδικαστικής παραπομπής, το Δικαστήριο δεσμεύεται κατ' αρχήν από τις πραγματικές διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου[4]. Εν προκειμένω οι διαπιστώσεις αυτές δεν είναι, εκ πρώτης όψεως, εσφαλμένες. Ειδικότερα, η απόφαση της 23ης Σεπτεμβρίου 2020 εκδόθηκε μετά από την έκδοση της διάταξης του αιτούντος δικαστηρίου περί υποβολής αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως στην υπό κρίση υπόθεση. Η απόφαση αυτή εκδόθηκε επίσης στο πλαίσιο χωριστής διαδικασίας που αφορά τον φόρο εισοδήματος της εταιρίας X για το φορολογικό έτος 2012. Η εκτίμηση όμως των

[4] Ομολογουμένως, πρόσφατα εξέφρασα τις αμφιβολίες μου σχετικά με την ορθότητα των διαπιστώσεων του ίδιου αιτούντος δικαστηρίου [προτάσεις μου στην υπόθεση XY (Προαιρετική μείωση φόρου), C-100/20, EU:C:2021:387]. Εντούτοις, δεν επρόκειτο για τα πραγματικά περιστατικά αυτά καθεαυτά, αλλά για τον νομικό χαρακτηρισμό τους υπό το πρίσμα του δικαίου της Ένωσης.

πραγματικών περιστατικών μπορεί να ποικίλλει ανάλογα με το αν αφορά τον προσδιορισμό των εισοδημάτων στο πλαίσιο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ή τον καθορισμό της υποχρέωσης καταβολής ΦΠΑ.

22. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, φρονώ ότι το Δικαστήριο πρέπει να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα στην υπό κρίση υπόθεση βάσει των πραγματικών διαπιστώσεων του αιτούντος δικαστηρίου (ή εκείνων του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου τις οποίες λαμβάνει υπόψη το αιτούν δικαστήριο).

*Επί των προδικαστικών ερωτημάτων*

23. Το αιτούν δικαστήριο υποβάλλει, εν προκειμένω, δύο προδικαστικά ερωτήματα. Το πρώτο αφορά την ερμηνεία της έννοιας των πράξεων οι οποίες συνεπάγονται διαδοχικές πληρωμές κατά το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Αντιθέτως, το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα αφορά το ζήτημα αν, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, μπορεί να γίνει λόγος για «μη καταβολή», κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας. Η εφαρμογή της τελευταίας αυτής διάταξης δεν εξαρτάται από την ερμηνεία του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112· η μη καταβολή μπορεί να αφορά και πράξεις οι οποίες συνεπάγονται διαδοχικές πληρωμές. Αντιθέτως, εάν στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα δοθεί καταφατική απάντηση, το πρώτο προδικαστικό ερώτημα θα καταστεί άνευ αντικειμένου. Επομένως, θα εξετάσω πρώτα το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα.

***Επί του δεύτερου προδικαστικού ερωτήματος***

24. Με το δεύτερο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο συμφωνεί σε περίπτωση εφάπαξ παροχής υπηρεσιών την εξόφληση της αμοιβής του σε δόσεις, μπορεί να συντρέχει μη καταβολή, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, όσον αφορά τις επόμενες, πλην της πρώτης, δόσεις και να μειωθεί αντίστοιχα η βάση επιβολής του φόρου, με δυνατότητα μεταγενέστερης εκ νέου αύξησής της μετά την καταβολή των επόμενων δόσεων. Κατά τα φαινόμενα, το ως άνω προδικαστικό ερώτημα υπαγορεύτηκε από το γεγονός ότι τη λύση αυτή προέκρινε στην υπόθεση της κύριας δίκης το πρωτοβάθμιο δικαστήριο, για να αποφευχθεί το ενδεχόμενο ο υποκείμενος στον φόρο να καταβάλει τον οφειλόμενο ΦΠΑ πριν εισπράξει την αμοιβή του για την υπηρεσία που παρέσχε.

25. Η εταιρία X προτείνει να δοθεί καταφατική απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα, ενώ η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή προτείνουν να δοθεί αρνητική απάντηση.

26. Συμφωνώ με τη δεύτερη άποψη.

27. Ο ΦΠΑ υπολογίζεται ως ποσοστό της βάσης επιβολής του φόρου[5], η οποία ορίζεται ως «οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει […] ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα»[6]. Το ποσό της βάσης επιβολής του φόρου καθορίζεται κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής οφειλής, δηλαδή, όσον αφορά την παροχή υπηρεσιών, κατά τον χρόνο της παροχής των υπηρεσιών.

[5] Άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112.

[6] Άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112.

28. Εντούτοις, αν μετά τη γένεση της φορολογικής οφειλής μειωθεί το ποσό το οποίο πρόκειται να εισπράξει ο υποκείμενος στον φόρο ως αμοιβή για τις υπηρεσίες που παρέσχε, μειώνεται ανάλογα η βάση επιβολής του φόρου και, κατά συνέπεια, και το ποσό του ΦΠΑ που αυτός οφείλει να καταβάλει [7]. Μπορεί να πρόκειται τόσο για εν στενή εννοία μείωση όσο και για «εκμηδενισμό», δηλαδή για ολοσχερή εξάλειψη της βάσης επιβολής του φόρου και της συναφούς φορολογικής επιβάρυνσης. Μια τέτοια μεταβολή μπορεί να λάβει χώρα τόσο κατόπιν τροποποίησης ή λύσης της συμβατικής σχέσης που συνδέει τα μέρη της συναλλαγής που υπόκειται σε φόρο όσο και λόγω αθέτησης εκ μέρους του αντισυμβαλλομένου του υποκειμένου στον φόρο της υποχρέωσής του για καταβολή της αμοιβής.

29. Η προβλεπόμενη στη διάταξη αυτή υποχρέωση μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου και, ως εκ τούτου, του ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ συνιστά την έκφραση αρχής κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην αντιπαροχή την οποία ο υποκείμενος στον φόρο έλαβε ή πρόκειται να λάβει στο πλαίσιο της φορολογητέας πράξης [8].

30. Από τον κατά τα ανωτέρω σκοπό του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η εν λόγω διάταξη έχει εφαρμογή μόνο στην περίπτωση που μειώνεται το ποσό το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο πρόκειται να εισπράξει ως αντιπαροχή για την παρασχεθείσα υπηρεσία. Αντιθέτως, αν το ποσό αυτό δεν μειωθεί, δεν συντρέχει λόγος μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου και, επομένως, η ως άνω διάταξη δεν βρίσκει εφαρμογή. Αυτό συμβαίνει, για παράδειγμα, στην περίπτωση που τα μέρη της φορολογητέας συναλλαγής συμφωνούν όχι τη μείωση της αμοιβής, αλλά μόνον τμηματική καταβολή της ή χρονική μετάθεση της προθεσμίας καταβολής.

31. Βεβαίως, σε περίπτωση μη καταβολής από τον αντισυμβαλλόμενο του υποκειμένου στον φόρο, η μείωση του ποσού που πρόκειται να εισπράξει ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να μην είναι οριστική, δεδομένου ότι, ελλείψει μεταβολής της συμβατικής σχέσης μεταξύ των μερών, ο υποκείμενος στον φόρο παραμένει δανειστής της μη καταβληθείσας αμοιβής και μπορεί να διεκδικήσει την είσπραξή της στο μέλλον [9]. Επομένως, εξακολουθεί να υφίσταται αβεβαιότητα ως προς το αν η μείωση της βάσης επιβολής του φόρου είναι οριστική. Αυτός είναι ένας ακόμη λόγος για τον οποίο το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας 2006/112 αφήνει στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών την εφαρμογή της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού σε περίπτωση μη καταβολής [10].

32. Ωστόσο, σε περίπτωση χρονικής μετάθεσης της καταβολής της αμοιβής ή τμηματικής καταβολής της, το ποσό που *πρόκειται να εισπράξει* ο υποκείμενος στον φόρο έναντι αμοιβής ασφαλώς και *δεν* μειώνεται [11]. Επομένως, δεν συντρέχει λόγος μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου.

33. Επομένως, μολονότι συμφωνώ με το επιχείρημα της Γερμανικής Κυβέρνησης ότι κάθε μείωση της αμοιβής που πρόκειται να εισπράξει ο υποκείμενος στον φόρο στο πλαίσιο φορολογητέας πράξης αφορά καταστάσεις που ανακύπτουν *μετά* την παροχή των υπηρεσιών στο πλαίσιο της συγκεκριμένης πράξης, εντούτοις φρονώ ότι η πτυχή αυτή δεν είναι ουσιώδης για την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο υπό εξέταση προδικαστικό ερώτημα. Πράγματι, το ουσιώδες στοιχείο

7 Άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112

8 Απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 26).

9 Απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 29).

10 Απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing (C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψεις 28 και 29).

11 Όπως ορθώς παρατηρεί η Γερμανική Κυβέρνηση, μπορεί να γίνει λόγος για μη καταβολή της αμοιβής μόνο σε περίπτωση μη καταβολής της κατά τη δήλη ημέρα. Ωστόσο, η μη καταβολή δεν μπορεί να θεωρηθεί δεδομένη εκ των προτέρων.

ως προς το ζήτημα αυτό είναι η τμηματική καταβολή της αμοιβής να μην μεταβάλλει το ποσό το οποίο ο υποκείμενος στον φόρο πρόκειται να εισπράξει ως αμοιβή και, ως εκ τούτου, και τη βάση επιβολής του φόρου όσον αφορά τη συγκεκριμένη πράξη.

34. Επομένως, κατά τη γνώμη μου, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος παρέσχε εφάπαξ υπηρεσία συμφωνεί με τον λήπτη της υπηρεσίας την καταβολή της αμοιβής του σε δόσεις, δεν συντρέχει μη καταβολή κατά την έννοια της διάταξης αυτής.

35. Επιπλέον, όπως παρατηρεί η Γερμανική Κυβέρνηση, κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, η μείωση της βάσης επιβολής του φόρου δυνάμει της διάταξης αυτής λαμβάνει χώρα σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη. Η παράγραφος 2 του ίδιου άρθρου επιτρέπει στα κράτη μέλη να μην το εφαρμόζουν σε περιπτώσεις μη καταβολής. Σύμφωνα όμως με το άρθρο 17, παράγραφος 1, σημείο 1, του UStG, σε περίπτωση μη καταβολής, η μείωση της βάσης επιβολής του φόρου επέρχεται μόνον όταν η είσπραξη της αντιπαροχής καθίσταται αδύνατη. Αυτό δεν συμβαίνει στην περίπτωση τμηματικής καταβολής της αντιπαροχής. Επομένως, το ίδιο το γερμανικό δίκαιο, το οποίο συνάδει ως προς το ζήτημα αυτό προς την οδηγία 2006/112, δεν επιτρέπει την εφαρμογή των κανόνων που μεταφέρουν στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 90 της οδηγίας στην περίπτωση τμηματικής καταβολής της αντιπαροχής για μια φορολογητέα πράξη.

### *Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος*

36. Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε πράξη που περιλαμβάνει εφάπαξ παροχή υπηρεσιών για την οποία ο υποκείμενος στον φόρο λαμβάνει αμοιβή σε δόσεις.

37. Το ερώτημα αυτό στηρίζεται στην πραγματική διαπίστωση του αιτούντος δικαστηρίου ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη υπηρεσία εκπληρώθηκε εφάπαξ και στο σύνολό της κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2012[12]. Στην παραδοχή αυτή στηρίζεται η ανάλυσή μου όσον αφορά το παρόν προδικαστικό ερώτημα.

#### *Επί της ερμηνείας του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112*

38. Υπενθυμίζω ότι, κατά το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες συνεπάγονται διαδοχικές πληρωμές θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων στις οποίες αναφέρονται οι διαδοχικές πληρωμές. Επομένως, για να δοθεί απάντηση στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να ερμηνευθεί η έννοια των παροχών υπηρεσιών οι οποίες συνεπάγονται διαδοχικές πληρωμές κατά τη διάταξη αυτή.

39. Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Επιτροπή, φρονώ ότι από το ίδιο το γράμμα της ως άνω διάταξης δεν προκύπτει σαφής απάντηση σε αυτό το προδικαστικό ερώτημα.

[12] Βλ. σημείο 19 των παρουσών προτάσεων.

40. Αντιθέτως, το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα του άρθρου 63 της ίδιας οδηγίας. Βάσει της τελευταίας διάταξης, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός ήδη κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παροχής υπηρεσιών που αποτελεί αντικείμενο της πράξης.

41. Το άρθρο 63 της οδηγίας δεν διευκρινίζει ποιο είναι το γεγονός που πρέπει να θεωρηθεί ως το χρονικό σημείο πραγματοποίησης της παροχής. Κατά τη γνώμη μου, αυτό σημαίνει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης υιοθέτησε εν προκειμένω ουσιαστική προσέγγιση, δηλαδή ότι πρέπει να λαμβάνεται υπόψη το χρονικό σημείο της πραγματικής εκπλήρωσης της παροχής, όπως αυτό προσδιορίζεται, κατά περίπτωση, μέσω των πραγματικών διαπιστώσεων της φορολογικής αρχής ή του δικαστηρίου.

42. Επομένως, φρονώ ότι το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας δεν αποτελεί παρέκκλιση από το άρθρο 63 όσον αφορά τον καθορισμό του χρονικού σημείου γένεσης της φορολογικής οφειλής, αλλά απλώς το συμπληρώνει και το επεξηγεί σε σχέση με τις ενδεχομένως αμφίβολες περιπτώσεις. Πράγματι, η διάταξη αυτή διευκρινίζει ποιο χρονικό σημείο πρέπει να θεωρείται ως το χρονικό σημείο εκπλήρωσης της παροχής η οποία συνεπάγεται διαδοχικές πληρωμές. Συγκεκριμένα, ως τέτοιο χρονικό σημείο θεωρείται η λήξη της προθεσμίας καταβολής της εν λόγω πληρωμής.

43. Ωστόσο, είναι εύλογο ένας τέτοιος συμβατικός τρόπος καθορισμού του χρόνου εκπλήρωσης της παροχής να είναι αναγκαίος μόνον όσον αφορά παροχές των οποίων ο χρόνος εκπλήρωσης είναι δυσχερές να προσδιοριστεί με βεβαιότητα βάσει των ίδιων των πραγματικών περιστατικών, ιδίως διότι η έννομη σχέση μεταξύ των μερών της συναλλαγής και η παροχή που αποτελεί αντικείμενό της έχουν διαρκή χαρακτήρα. Σε μια τέτοια περίπτωση, θεωρείται ότι η εκπλήρωση της παροχής εξακολουθεί για όσο χρόνο ισχύει η υποχρέωση καταβολής αμοιβής για αυτήν.

44. Αντιθέτως, δεν συντρέχει λόγος να επεκταθεί η εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 σε περιπτώσεις κατά τις οποίες μπορεί ευχερώς να διαπιστωθεί ο χρόνος εκπλήρωσης της παροχής, ιδίως όταν η παροχή γίνεται εφάπαξ και υφίσταται συγκεκριμένο χρονικό σημείο που καθιστά δυνατή τη διαπίστωση της ολοκλήρωσης της παροχής σύμφωνα με τη συμβατική σχέση που συνδέει τα μέρη της οικείας συναλλαγής. Πράγματι, μια τέτοια επέκταση του πεδίου εφαρμογής της ως άνω διάταξης θα συνεπαγόταν καθορισμό της γενεσιουργού αιτίας του φόρου κατά τρόπο αντίθετο προς το σαφές γράμμα του άρθρου 63 της οδηγίας.

45. Επομένως, η συστηματική ερμηνεία του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, ιδίως υπό το πρίσμα του άρθρου 63 της οδηγίας, συνηγορεί υπέρ της αρνητικής απάντησης στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα. Συμμερίζομαι, κατ' ουσίαν, τις παρατηρήσεις της Επιτροπής επί του ζητήματος αυτού.

46. Επιπλέον, όπως ορθώς παρατηρεί η Γερμανική Κυβέρνηση, αντίθετη ερμηνεία της εν λόγω διάταξης θα σήμαινε ότι τα μέρη της συναλλαγής θα μπορούσαν να καθορίζουν ελεύθερα το χρονικό σημείο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης προσαρμόζοντας την προθεσμία καταβολής του τιμήματος για την παράδοση αγαθών ή της αμοιβής για την παροχή υπηρεσιών. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο νομοθέτης της Ένωσης θέλησε να εναρμονίσει στο έπακρο την ημερομηνία γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σε όλα τα κράτη μέλη προκειμένου να εξασφαλίσει την ομοιόμορφη είσπραξη του ΦΠΑ[13]. Ο σκοπός της εξασφάλισης της ομοιόμορφης είσπραξης του φόρου αφορά όχι μόνον το σύνολο των κρατών μελών, αλλά και όλες τις πράξεις

[13] Απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Budimex (C-224/18, EU:C:2019:347, σκέψη 22).

του ίδιου είδους, ανεξάρτητα από τις δευτερεύουσες διαφορές τους, όπως ο τρόπος καταβολής της αμοιβής. Αυτό επιβάλλει η αρχή της ίσης μεταχείρισης και η διασφάλιση ανόθευτου ανταγωνισμού.

47. Συγκεκριμένα, το απαιτητό και το ποσό του ΦΠΑ εξαρτώνται μόνον από τρία στοιχεία: τη φύση της πραγματοποιηθείσας πράξης, βάσει της οποίας καθορίζεται η ύπαρξη φορολογικής υποχρέωσης και ο συντελεστής του φόρου, το ποσό της αντιπαροχής, δηλαδή τη βάση επιβολής του φόρου, και το χρονικό σημείο εκπλήρωσης της παροχής, το οποίο, κατ' αρχήν, ταυτίζεται με το χρονικό σημείο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης. Αντιθέτως, το χρονικό σημείο καταβολής της εν λόγω αντιπαροχής δεν περιλαμβάνεται, στο σύστημα του ΦΠΑ, μεταξύ των στοιχείων που ασκούν επιρροή όσον αφορά την επιβολή του φόρου.

48. Τα ανωτέρω συμπεράσματα δεν αναιρούνται από τη νομολογία του Δικαστηρίου την οποία παραθέτει το αιτούν δικαστήριο, καθώς και η εταιρία Χ στις παρατηρήσεις της, και ιδίως από τις αποφάσεις Asparuhovo Lake Investment Company [14] και baumgarten sports & more [15]. Βάση για την εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 στις υποθέσεις αυτές ήταν ο διαρκής και μακροχρόνιος χαρακτήρας της έννομης σχέσης μεταξύ των μερών της συναλλαγής, δεδομένου ότι διαρκείς υποχρεώσεις δεν είχε μόνον ο λήπτης των υπηρεσιών, αλλά και ο παρέχων τις υπηρεσίες, η δε καταβολή της συμφωνηθείσας αμοιβής εξαρτιόταν από την εκπλήρωση των εν λόγω υποχρεώσεων [16]. Πάντως, σύμφωνα με τις πραγματικές διαπιστώσεις του αιτούντος δικαστηρίου, αυτό δεν συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία έχει ως αντικείμενο τη φορολόγηση εφάπαξ παροχής, η οποία εκτελέστηκε εξ ολοκλήρου σε ορισμένο χρονικό σημείο και για την οποία εκείνος που την παρέσχε πρόκειται να εισπράξει πλήρη αμοιβή άνευ όρων.

49. Βάσει των ανωτέρω, συμφωνώ με την Επιτροπή ότι η φράση «[πράξεις] οι οποίες συνεπάγονται […] διαδοχικές πληρωμές», στο άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι αφορά πράξεις οι οποίες, ως εκ της φύσεώς τους, συνεπάγονται σταδιακή εξόφληση της αντιπαροχής ή καταβολή της σε τακτικές δόσεις, λόγω του μη στιγμιαίου χαρακτήρα τους.

50. Επομένως, η διάταξη αυτή έχει την έννοια ότι δεν έχει εφαρμογή σε πράξη που περιλαμβάνει εφάπαξ παροχή υπηρεσιών, για την οποία ο υποκείμενος στον φόρο εισπράττει αμοιβή σε δόσεις.

*Επί της σχέσης μεταξύ της υποχρέωσης καταβολής του οφειλόμενου φόρου και της είσπραξης της αντιπαροχής για φορολογητέα πράξη*

51. Τόσο το αιτούν δικαστήριο, στην διάταξη περί παραπομπής, όσο και η εταιρία Χ, με τις γραπτές παρατηρήσεις της, υποστηρίζουν ότι, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, στην οποία η καταβολή της αμοιβής για την εφάπαξ παροχή γίνεται τμηματικά σε μακροπρόθεσμες δόσεις (εν προκειμένω σε χρονικό διάστημα πενταετίας), δεδομένου ότι ο ΦΠΑ υπολογίζεται για κάθε επιμέρους δόση, ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να καλύψει ιδίαις δαπάναις ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ, χωρίς όμως να έχει εισπράξει από τον λήπτη της υπηρεσίας τα αντίστοιχα ποσά.

[14] Απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2015 (C-463/14, EU:C:2015:542).

[15] Απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018 (C-548/17, EU:C:2018:970).

[16] Βλ., αντιστοίχως, αποφάσεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, σκέψεις 47 και 49), και της 29ης Νοεμβρίου 2018, baumgarten sports & more (C-548/17, EU:C:2018:970, σκέψεις 30 και 31).

52. Όπως επισήμανα στο πλαίσιο της απάντησης στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα στην παρούσα υπόθεση, η εφαρμογή του άρθρου 90 της οδηγίας 2006/112 δεν συνιστά εν προκειμένω ορθή λύση για το ως άνω πρόβλημα. Το ίδιο ισχύει, κατά τη γνώμη μου, και για την εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας.

53. Όπως προανέφερα, η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ δεν εξαρτάται, κατ' αρχήν, από την εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο είσπραξη της αντιπαροχής για τη φορολογητέα πράξη. Η φορολογική υποχρέωση μπορεί επίσης να προκύψει πριν από την καταβολή της αντιπαροχής. Το Δικαστήριο είχε την ευκαιρία να το επισημάνει ρητώς στη νομολογία του [17].

54. Σε περίπτωση κατά την οποία η μη πληρωμή της αντιπαροχής που προβλέπει η σύμβαση μεταξύ των μερών της φορολογητέας συναλλαγής είναι οριστική, για παράδειγμα λόγω καταγγελίας ή τροποποίησης της σύμβασης, ή είναι ανεξάρτητη από τη βούληση του υποκειμένου στον φόρο, όπως σε περίπτωση μη καταβολής εκ μέρους του αντισυμβαλλομένου, εφαρμογή έχει το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 και υπάρχει αντίστοιχη μείωση της βάσης επιβολής του φόρου και, ως εκ τούτου, του ποσού της φορολογικής οφειλής.

55. Αντιθέτως, όταν, στο πλαίσιο φορολογητέας πράξης, προβλέπεται εξαρχής χρονική μετάθεση της καταβολής της αντιπαροχής ή τμηματική καταβολή της, ο υποκείμενος στον φόρο αποφασίζει τον τρόπο άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας, έχοντας πλήρη γνώση των υποχρεώσεων, μεταξύ των οποίων και των φορολογικών, που συνεπάγεται η άσκησή της. Από τη βούλησή του εξαρτάται η αποδοχή της τμηματικής καταβολής της αντιπαροχής εντός ορισμένου χρόνου και των όρων της.

56. Σε μια τέτοια περίπτωση, η λύση μπορεί να είναι είτε η εκκαθάριση και η είσπραξη του συνόλου του οφειλόμενου ΦΠΑ κατά την καταβολή της πρώτης δόσης είτε η χρήση της ποσού της δόσης αυτής για την εξόφληση του φόρου [18]. Επομένως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι υποχρεωμένος να διαθέσει τους δικούς του οικονομικούς πόρους για την εξόφληση του φόρου.

57. Όσον αφορά το επιχείρημα της εταιρίας X ότι η καταβολή ολόκληρου του οφειλόμενου ΦΠΑ μετά την είσπραξη της πρώτης δόσης της αντιπαροχής δεν αφήνει κανένα κέρδος στον υποκείμενο στον φόρο από την πραγματοποιηθείσα πράξη και μάλιστα του στερεί τα μέσα για την κάλυψη του κόστους της παρασχεθείσας υπηρεσίας, αρκεί να επισημανθεί ότι η υπαγωγή στον ΦΠΑ δεν εξαρτάται από τα αποτελέσματα της οικονομικής δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο [19]. Ο φόρος αυτός πλήττει τόσο τις μη επικερδείς πράξεις όσο και τις ζημιογόνες. Εναπόκειται στους επιχειρηματίες και όχι στο σύστημα του ΦΠΑ να διασφαλίζουν τη βιωσιμότητα της οικονομικής τους δραστηριότητας.

[17] «[…] βάσει του άρθρου 63 της οδηγίας [2006/112] ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, ήτοι κατά τον χρόνο της πραγματοποιήσεως της επίμαχης πράξεως, ανεξαρτήτως του αν το οφειλόμενο για την οικεία πράξη αντίτιμο έχει ήδη καταβληθεί. Επομένως, ο ΦΠΑ οφείλεται στο Δημόσιο από τον προμηθευτή αγαθών ή τον πάροχο υπηρεσιών, μολονότι αυτός δεν έχει ακόμη εισπράξει, από τον πελάτη του, το αντίτιμο που αντιστοιχεί στην πραγματοποιηθείσα πράξη». Ως εκ τούτου, «[…] κατά το σύστημα που θεσπίζει η οδηγία 2006/112, το απαιτητό του ΦΠΑ καθώς και η γένεση και η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν εξαρτάται, κατ' αρχήν, από το αν η οφειλόμενη για ορισμένη πράξη αντιπαροχή, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, έχει ήδη καταβληθεί ή μη» (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψεις 46 και 48).

[18] Όπως προκύπτει από τις πληροφορίες που παρέσχε η X, στην υπόθεση της κύριας δίκης, το ποσό της πρώτης δόσης που εισέπραξε η εταιρία αυτή υπερέβαινε το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ για την επίμαχη πράξη.

[19] Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, «[ν]οείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματα της δραστηριότητας αυτής».

58. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, το πρόβλημα ενδέχεται να προέκυψε λόγω του τρόπου με τον οποίο η X εξέδωσε τα τιμολόγια σχετικά με την επίμαχη πράξη. Σύμφωνα με τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η εταιρία αυτή χρέωνε χωριστά, για κάθε δόση της αντιπαροχής, τον ΦΠΑ που αναλογούσε σε αυτήν. Το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει αν οι φορολογικές αρχές αμφισβήτησαν, στην υπόθεση της κύριας δίκης, τον τρόπο αυτόν τιμολόγησης. Αυτός ωστόσο δεν φαίνεται να είναι ορθός υπό το πρίσμα των διατάξεων της οδηγίας 2006/112.

59. Η οδηγία 2006/112 ορίζει, στον τίτλο XI, τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο. Το άρθρο 220 τους επιβάλλει την υποχρέωση να εξασφαλίζουν, μεταξύ άλλων, την έκδοση τιμολογίου σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών τις οποίες πραγματοποιούν προς άλλον υποκείμενο στον φόρο. Το άρθρο 226 της οδηγίας ορίζει λεπτομερώς τα στοιχεία που πρέπει να περιέχουν τα τιμολόγια. Μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται ειδικότερα τα εξής: η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών (σημείο 6), η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η παροχή υπηρεσιών (σημείο 7), η βάση επιβολής του φόρου (σημείο 8), καθώς και το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ (σημείο 10).

60. Όπως έχει επισημάνει το Δικαστήριο, τα στοιχεία που αναγράφονται υποχρεωτικώς στα τιμολόγια, μεταξύ των οποίων το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών και η ημερομηνία εκπλήρωσής τους, έχουν ως σκοπό να καταστήσουν δυνατό στις φορολογικές υπηρεσίες τον έλεγχο της καταβολής του οφειλόμενου φόρου[20]. Επομένως, τα στοιχεία αυτά πρέπει να ανταποκρίνονται όσο το δυνατόν στην πραγματικότητα. Ειδικότερα, μια εφάπαξ παροχή δεν πρέπει να αποτελεί αντικείμενο πολλών τιμολογίων που εκδίδονται εντός μεγάλου χρονικού διαστήματος, έστω και αν, επιπλέον, όλα τα στοιχεία, μεταξύ των οποίων και το συνολικό ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

61. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, αν η εταιρία X είχε εκδώσει ένα μόνο ορθό τιμολόγιο, το οποίο να καλύπτει το σύνολο της βάσης επιβολής του φόρου για την επίμαχη πράξη και το συνολικό ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ καθώς και την ημερομηνία πραγματοποίησης της παροχής υπηρεσιών, θα είχε τη δυνατότητα να προσδιορίσει ορθώς τις φορολογικές υποχρεώσεις της και να διαμορφώσει κατάλληλα την έννομη σχέση της με τον λήπτη των υπηρεσιών όσον αφορά τον τρόπο καταβολής της αντιπαροχής.

62. Παρότι είναι αληθές, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο στην απόφασή του, ότι το Δικαστήριο έχει χαρακτηρίσει επανειλημμένα τους υποκειμένους στον φόρο ως «εισπράττοντες» ΦΠΑ για λογαριασμό του Δημοσίου[21], αυτό ουδόλως σημαίνει ότι ο ρόλος των υποκειμένων στον φόρο *περιορίζεται* στον ρόλο του εισπράττοντος τον φόρο. Το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι ο ΦΠΑ *οφείλεται* από τους υποκειμένους στον φόρο[22]. Όμως, από καμία διάταξη της οδηγίας και από καμία απόφαση του Δικαστηρίου δεν προκύπτει ότι η οφειλή εξαρτάται από την προηγούμενη είσπραξη από τον υποκείμενο στον φόρο ενός ορισμένου ποσού φόρου[23].

[20] Απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψεις 26, 27, 29 και 30).

[21] Βλ., ιδίως, αποφάσεις της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25), της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 23).

[22] Με την επιφύλαξη των περιπτώσεων κατά τις οποίες, δυνάμει ειδικών διατάξεων, ο φόρος οφείλεται από άλλα πρόσωπα.

[23] Αυτό προκύπτει σαφώς από τη μνημονευόμενη από το αιτούν δικαστήριο απόφαση της 20ής Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), όπου το Δικαστήριο εξαρτά ρητώς την υποχρέωση καταβολής του φόρου από την πραγματοποίηση πράξης, αλλά όχι από τη λήψη πληρωμής.

63. Αντιθέτως, το άρθρο 66, στοιχείο β', της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν ότι, για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκείμενων στον φόρο, ο φόρος καθίσταται απαιτητός το αργότερο κατά τον χρόνο είσπραξης της πληρωμής[24]. Εντούτοις, αυτό συνιστά παρέκκλιση από τους γενικούς κανόνες των άρθρων 63, 64 και 65 της οδηγίας, ανήκει στη διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών και πρέπει να αφορά ορισμένες πράξεις ή κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, χωρίς να έχει γενικό χαρακτήρα. Η ίδια η ύπαρξη μιας τέτοιας δυνατότητας επιβεβαιώνει εμμέσως ότι, κατ' αρχήν, το απαιτητό του ΦΠΑ δεν εξαρτάται από την είσπραξη από τον υποκείμενο στον φόρο ορισμένης πληρωμής για φορολογητέα πράξη.

64. Όπως ορθώς υποστήριξαν η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, η ερμηνεία του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, την οποία προτείνει η εταιρία X, σύμφωνα με την οποία η ίδια η τμηματική καταβολή της αντιπαροχής καθιστά δυνατή τη συνάρτηση του απαιτητού του φόρου με την ημερομηνία καταβολής των δόσεων αυτών, θα καθιστούσε σε μεγάλο βαθμό κενή περιεχομένου τη διάταξη του άρθρου 66, στοιχείο β', της οδηγίας.

65. Επομένως, τα επιχειρήματα σχετικά με το ότι ο φόρος πρέπει κατ' ανάγκην να καταβάλλεται πριν ο υποκείμενος στον φόρο λάβει το σύνολο της αντιπαροχής δεν μεταβάλλουν το συμπέρασμα που εκτίθεται στο σημείο 50 των παρουσών προτάσεων.

## Πρόταση

66. Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω να δοθεί η εξής απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία):

1) Το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι δεν έχει εφαρμογή σε πράξη που περιλαμβάνει εφάπαξ παροχή υπηρεσιών, για την οποία ο υποκείμενος στον φόρο εισπράττει αμοιβή σε δόσεις.

2) Το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος παρέσχε εφάπαξ υπηρεσία συμφωνεί με τον λήπτη της υπηρεσίας την καταβολή της αμοιβής του σε δόσεις, δεν συντρέχει μη καταβολή κατά την έννοια της διάταξης αυτής.

[24] Το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο b, του UStG, σε συνδυασμό με το άρθρο 20, προβλέπει μεν τη δυνατότητα αυτή, αλλά δεν έχει εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης.