



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 3ης Σεπτεμβρίου 2015*

«Προδικαστική παραπομπή — Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρα 24, παράγραφος 1, 25, στοιχείο β', 62, παράγραφος 2, 63 και 64, παράγραφος 1 — Έννοια του όρου “παροχή υπηρεσιών” — Σύμβαση συνδρομής για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών — Γενεσιουργός αιτία του φόρου — Ανάγκη αποδείξεως της πραγματικής παροχής των υπηρεσιών — Απαιτητό του φόρου»

Στην υπόθεση C-463/14,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad – Varna (Βουλγαρία) με απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 2014, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 8 Οκτωβρίου 2014, στο πλαίσιο της δίκης

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Μ. Pešič, πρόεδρο τμήματος, Α. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas και C. G. Fernlund (εισηγητή), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: P. Cruz Villalón

γραμματέας: M. Aleksejev, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 2ας Ιουλίου 2015,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Asparuhovo Lake Investment Company OOD, εκπροσωπούμενη από τον J. Fitsev,
- ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από την A. Kirova,
- η Ελληνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Γ. Κωνσταντίνο και την Αικ. Μαγριππή,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes και R. Campos Laires καθώς και την A. Cunha,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον D. Roussanov και την M. Owsiany-Hornung,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 24, παράγραφος 1, 25, στοιχείο β', 62, παράγραφος 2, 63 και 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Asparuhovo Lake Investment Company OOD (στο εξής: ALIC) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (αρμόδιου για τη Βάρνα διευθυντή της Διευθύνσεως προσφυγών και πρακτικής στον τομέα των φορολογικών και κοινωνικοασφαλιστικών υποθέσεων της Κεντρικής Διοικήσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων, στο εξής: Direktor) σχετικά με την έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) επί των εισροών που βάρυνε την απόκτηση συμβουλευτικών υπηρεσιών μέσω συνδρομής.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

γ) οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

[...]».

- 4 Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Νοείται 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.

Ως “οικονομική δραστηριότητα” θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται, επίσης, η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα.»

- 5 Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:
- «Ως “παροχή υπηρεσιών” νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.»
- 6 Το άρθρο 25 της ίδιας οδηγίας έχει ως εξής:
- «Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις:
- [...]
- β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης,
- [...]».
- 7 Το άρθρο 62 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:
- «Νοούνται ως:
- 1) “γενεσιουργός αιτία του φόρου” το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος,
 - 2) “απαιτητό του φόρου” το παρεχόμενο από το νόμο δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί.»
- 8 Το άρθρο 63 της ως άνω οδηγίας προβλέπει τα εξής:
- «Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»
- 9 Το άρθρο 64, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας 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.»
- 10 Το άρθρο 66 της οδηγίας ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη να παρεκκλίνουν «από τα άρθρα 63, 64 και 65 ?και? να προβλέπουν ότι, για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκείμενων 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».

Το βουλγαρικό δίκαιο

- 11 Το άρθρο 2 του νόμου για τον ΦΠΑ (Zakon za danâk vârhu dobavenata stoynost, DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης (στο εξής: ZDDS), έχει ως εξής:

«Στον [ΦΠΑ] υπόκεινται:

1. οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας,

[...]».

- 12 Το άρθρο 8 του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«“[Υ]πηρεσία” κατά την έννοια του παρόντος νόμου είναι καθετί που έχει αξία, αλλά δεν αποτελεί εμπόρευμα ούτε χρήμα σε κυκλοφορία ούτε ξένο συνάλλαγμα, που χρησιμοποιούνται ως μέσο πληρωμών.»

- 13 Το άρθρο 9 του ZDDS έχει ως εξής:

«1) “Παροχή υπηρεσιών” συνιστά κάθε εκτέλεση υπηρεσίας.

2) Ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται επίσης:

[...]

2. η τήρηση δεσμεύσεως προς παράλειψη ενέργειας ή μη ενάσκηση δικαιωμάτων,

[...]».

- 14 Το άρθρο 25 του ZDDS ορίζει τα εξής:

«1) Ως γενεσιουργός αιτία του φόρου νοείται, κατά τον παρόντα νόμο, η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια του παρόντος νόμου, η ενδοκοινοτική απόκτηση και η εισαγωγή αγαθών κατά το άρθρο 16.

2) Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται κατά την ημερομηνία της μεταβίβασεως της κυριότητας του αγαθού ή της παροχής της υπηρεσίας.

[...]

4) Εάν η παράδοση πραγματοποιείται ή η υπηρεσία παρέχεται περιοδικά, τμηματικά ή εξακολουθητικά και εξαιρουμένων των παραδόσεων και των υπηρεσιών του άρθρου^ο6, παράγραφος 2, θεωρείται ότι κάθε περίοδος ή τμήμα για τα οποία έχει συμφωνηθεί πληρωμή αποτελεί χωριστή παράδοση ή υπηρεσία, και η αντίστοιχη γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται κατά τον χρόνο που καθίσταται απαιτητή η πληρωμή.

[...]

6) Κατά τον χρόνο της επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας του φόρου κατά τις παραγράφους 2, 3 και 4:

1. καθίσταται απαιτητός κατά τον παρόντα νόμο ο φόρος για υποκείμενες στον φόρο πράξεις και γεννάται για τον εγγεγραμμένο στο σχετικό μητρώο υποκείμενο στον φόρο η υποχρέωση να χρεώσει τον ΦΠΑ, [...]

[...]».

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Η ALIC είναι βουλγαρική εταιρία, κύριο αντικείμενο δραστηριότητας της οποίας είναι η γεωργία, η καλλιέργεια οπωροκηπευτικών, η κτηνοτροφία και παρακολουθηματικές δραστηριότητες.
- 16 Την 1η Αυγούστου 2011, η ως άνω εταιρία συνήψε συμβάσεις συνδρομής που είχαν ως αντικείμενο συμβουλευτικές υπηρεσίες με τέσσερις άλλες εταιρίες, την «Krestan Bulmar - Korporativni finansi» EOOD, την «Krestan Bulmar – Biznes razvitiye» EOOD, την «Krestan Bulmar – Legakonsult» EOOD και την «Biznes Ekspres» EOOD (στο εξής, από κοινού: πάροχοι), που αφορούσαν αντιστοίχως τους τομείς της χρηματοδότησεως επιχειρήσεων, της εμπορικής αναπτύξεως, της παροχής νομικών συμβουλών και της ασφάλειας των πληροφοριών. Όλες αυτές οι εταιρίες παροχής συμβουλών εκπροσωπούσαν από το ίδιο πρόσωπο. Οι συμβαλλόμενοι προκάλεσαν τη λήξη των συμβάσεων αυτών από 5 Μαρτίου 2012.
- 17 Στο πλαίσιο των εν λόγω συμβάσεων, οι πάροχοι δεσμεύθηκαν:
- να παραμένουν στη διάθεση της ALIC για παροχή συμβουλών, συσκέψεις και διεκπεραίωση καθηκόντων κατά τις εργάσιμες ημέρες από τις 9 έως τις 18 και, εφόσον παρίσταται ανάγκη, εκτός ωρών γραφείου, περιλαμβανομένης της Κυριακής και των αργιών?
 - εφόσον χρειάζεται, να εξασφαλίζουν, για τον αναγκαίο χρόνο, την παρουσία στην ALIC και/ή σε τρίτον που συνδέεται με την ALIC ενός προσώπου με τις απαιτούμενες ικανότητες, ακόμη και εκτός ωρών γραφείου, κατά την Κυριακή και τις αργίες?
 - να αποκτούν και να ανταλλάσσουν τα απαραίτητα έγγραφα και πληροφορίες μεταξύ των συμβαλλομένων προκειμένου να εξασφαλίζουν την πληρέστερη και αποτελεσματικότερη δυνατή προστασία των συμφερόντων της ALIC? και
 - να διαβιβάζουν εγκαίρως στον λήπτη προς μελέτη, διαβούλευση και υπογραφή, όλα τα απαραίτητα έγγραφα σχετικά με την προστασία των συμφερόντων του.
- 18 Οι πάροχοι δήλωσαν ότι δεν είχαν συνάψει παρόμοιες συμβάσεις με τρίτους των οποίων τα συμφέροντα συγκρούονται με αυτά της ALIC και/ή που τελούσαν σε άμεσο ανταγωνισμό προς αυτήν. Ανέλαβαν ακόμη την υποχρέωση να απέχουν από τη σύναψη τέτοιων συμβάσεων.
- 19 Σε αντάλλαγμα, η ALIC δεσμεύθηκε να τους καταβάλλει εβδομαδιαία αμοιβή, πληρωτέα τη Δευτέρα της κάθε εβδομάδας που ακολουθούσε εκείνη για την οποία οφειλόταν. Η ALIC εξέπεσε τον ΦΠΑ που αναγραφόταν στα τιμολόγια τα οποία εξέδιδαν οι πάροχοι.
- 20 Η ALIC υποβλήθηκε σε φορολογικό έλεγχο όσον αφορά το διάστημα από τον Αύγουστο ως τον Οκτώβριο του 2011. Κατά τον έλεγχο αυτό, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι τα τιμολόγια είχαν εκδοθεί εντός της αναγραφόμενης στις συμβάσεις προθεσμίας, ότι είχαν καταχωρισθεί δεόντως στα βιβλία τόσο των παρόχων όσο και της ALIC και ότι είχε υποβληθεί γι' αυτά δήλωση ΦΠΑ. Η

φορολογική αρχή επισήμανε ακόμη ότι τα τιμολόγια των παρόχων είχαν εξοφληθεί μέσω τραπέζης. Διαπιστώθηκε περαιτέρω ότι οι πάροχοι διέθεταν προσωπικό με επαρκή κατάρτιση για την εκπλήρωση των συμφωνημένων υπηρεσιών.

- 21 Όσον αφορά τον τρόπο εκπλήρωσης των υπηρεσιών αυτών, οι πάροχοι δήλωσαν ότι οι συμβαλλόμενοι δεν είχαν προβλέψει επίσημη πιστοποίηση με έγγραφα της παραγγελίας και της παροχής των εν λόγω υπηρεσιών. Οι εργασίες και τα τρέχοντα προβλήματα εξετάζονταν σε συσκέψεις, τηλεφωνικώς ή μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου. Τα πρόσωπα που ήταν επιφορτισμένα στην πράξη με την εκπλήρωση των εν λόγω υπηρεσιών διευκρίνισαν ότι ο υπεύθυνος επικοινωνίας με τον πελάτη τούς ανέθετε, μέσω ηλεκτρονικής επικοινωνίας, τις διάφορες εργασίες που θα εκτελούσαν για την ALIC.
- 22 Η φορολογική αρχή εκτίμησε ότι δεν είχαν προσκομισθεί αποδείξεις σχετικά με το είδος, την ποσότητα και τη φύση των υπηρεσιών που είχαν πράγματι παρασχεθεί, και ειδικότερα έγγραφα στα οποία να απεικονίζεται άμεσα ο αριθμός ωρών που είχαν συμπληρωθεί, και ότι δεν είχαν υποβληθεί στοιχεία σχετικά με τον τρόπο καθορισμού των τιμών των υπηρεσιών. Την 1η Αυγούστου 2013, η φορολογική αρχή εξέδωσε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου με την οποία δεν δεχόταν δικαίωμα της ALIC να εκπέσει τον ΦΠΑ που είχαν χρεώσει οι πάροχοι, για ποσό που ανερχόταν σε 33 349 βουλγάρικα λέβα (BGN), ήτοι περίπου 17 000 ευρώ.
- 23 Η ALIC προσέβαλε τη διορθωτική πράξη ενώπιον του Direktor. Δεδομένου ότι ο Direktor επικύρωσε την εν λόγω πράξη με απόφαση της 4ης Νοεμβρίου 2013, η ALIC προσέφυγε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.
- 24 Το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει ότι οι συμβάσεις τις οποίες συνήψε η ALIC προσδιόριζαν απλώς το πεδίο των συμβουλευτικών υπηρεσιών και δεν ανέφεραν συγκεκριμένα αποτελέσματα που έπρεπε να επιτευχθούν όσον αφορά το αντικείμενο των υπηρεσιών αυτών, την προθεσμία εκπλήρωσής τους, τον τρόπο λήψεως και τη μοναδιαία τιμή τους. Το εν λόγω δικαστήριο προσθέτει ότι η απόφαση των συμβαλλομένων να αμείβονται οι υπηρεσίες των παρόχων με καταβολή, σε τακτά χρονικά διαστήματα, κατ' αποκοπήν ποσών αποδεικνύει ότι αυτοί δεν είχαν εξαρτήσει το απαιτητό της αμοιβής από συγκεκριμένο αποτέλεσμα, με συνέπεια να μη χρειάζεται να εξετασθεί αν επετεύχθησαν πράγματι τέτοια αποτελέσματα.
- 25 Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει ότι η φορολογική αρχή ουδέποτε υποστήριξε ότι οι παροχές υπηρεσιών επί τη βάσει των οποίων η ALIC προβάλλει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών στοιχειοθετούσαν απάτη ούτε προσκόμισε σχετικές αποδείξεις.
- 26 Το ως άνω δικαστήριο επισημαίνει ότι διατηρεί πάντως αμφιβολίες ως προς το αν σύμβαση συνδρομής όπως η επίδικη στην κύρια δίκη δύναται να συνιστά «παροχή υπηρεσιών», κατά την έννοια των άρθρων 24, παράγραφος 1, και 25, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ, ή αν μόνο η παροχή συγκεκριμένων συμβουλευτικών υπηρεσιών είναι ικανή να συνιστά τέτοια παροχή και να γεννά δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ. Στην πρώτη περίπτωση, διερωτάται επίσης αν η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του φόρου επέρχονται άμα τη λήξει της περιόδου για την οποία συμφωνήθηκε η πληρωμή.
- 27 Υπ' αυτές τις συνθήκες, το Administrativen sad – Varna (Διοικητικό Πρωτοδικείο Βάρνας, Βουλγαρία) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Πρέπει τα άρθρα 24, παράγραφος 1, και 25, στοιχείο β', της οδηγίας [ΦΠΑ] να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι ο όρος “παροχή υπηρεσιών” καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις συμβάσεων συνδρομής για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, στο πλαίσιο των οποίων ο πάροχος ο οποίος διαθέτει καταρτισμένο προσωπικό για την παροχή των

υπηρεσιών έχει τεθεί στη διάθεση του λήπτη για τη διάρκεια ισχύος της συμβάσεως και έχει αναλάβει την υποχρέωση να απέχει από τη σύναψη συμβάσεων παρεμφερούς αντικειμένου με ανταγωνιστές του λήπτη;

- 2) Πρέπει τα άρθρα 63 και 64, παράγραφος 1, της οδηγίας [ΦΠΑ] να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών βάσει συνδρομής επέρχεται άμα τη λήξει της περιόδου για την οποία συμφωνήθηκε η πληρωμή, χωρίς να ασκεί συναφώς επιρροή εάν και πόσο συχνά ο λήπτης έκανε χρήση των υπηρεσιών που του προσφέρθηκαν από τον σύμβουλο;
- 3) Πρέπει το άρθρο 62, παράγραφος 2, της οδηγίας [ΦΠΑ] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο πάροχος στο πλαίσιο συνδρομητικής συμβάσεως παροχής υπηρεσιών υποχρεούται να καταλογίζει τον ΦΠΑ για την εν λόγω παροχή άμα τη λήξει της περιόδου για την οποία συμφωνήθηκε η καταβολή της συνδρομής ή η υποχρέωση αυτή γεννάται μόνον όταν ο λήπτης έχει κάνει χρήση των υπηρεσιών του συμβούλου κατά την αντίστοιχη φορολογική περίοδο;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

- 28 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ενώπιον του Δικαστηρίου, ο Direktor υποστήριξε ότι τα υποβληθέντα ενώπιον του Δικαστηρίου ερωτήματα είναι απαράδεκτα για τον λόγο ότι στην υπόθεση της κύριας δίκης δεν ανέκυψαν νομικά ζητήματα, εφόσον όλοι οι ενδιαφερόμενοι συμφωνούσαν ως προς την ερμηνεία των επίδικων στην κύρια δίκη διατάξεων της οδηγίας ΦΠΑ, αλλά μόνο πραγματικά ζητήματα σχετικά με την ύπαρξη αποδείξεων ότι πράγματι παρεσχέθησαν οι συμβουλευτικές υπηρεσίες από τους παρόχους.
- 29 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της θεσπισθείσας από το άρθρο 267 ΣΛΕΕ συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, εναπόκειται αποκλειστικώς στο εθνικό δικαστήριο, το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς και φέρει την ευθύνη της αποφάσεως την οποία πρόκειται να εκδώσει, να εκτιμήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιομορφίες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα μιας προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δίκης του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Επιπλέον, στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται να παράσχουν στο Δικαστήριο τα πραγματικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου αυτό να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του υποβάλλονται (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, σκέψεις 32 και 33).
- 30 Κατά το αιτούν δικαστήριο όμως δεν αποδείχθηκε πλασματικός χαρακτήρας των επίδικων στην κύρια δίκη συμβουλευτικών υπηρεσιών ούτε η ύπαρξη απάτης εξ αυτού του λόγου. Ακόμη, το ως άνω δικαστήριο έχει αμφιβολίες ως προς την επιβολή του ΦΠΑ σε συμβάσεις συνδρομής με αντικείμενο συμβουλευτικές υπηρεσίες.
- 31 Ως εκ τούτου, πρέπει να κριθεί ότι τα υποβληθέντα ερωτήματα είναι παραδεκτά.

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 32 Με το πρώτο ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν τα άρθρα 24, παράγραφος 1, και 25, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι ο όρος «παροχή υπηρεσιών» καταλαμβάνει τις περιπτώσεις συμβάσεων συνδρομής για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, ιδίως επί νομικών, εμπορικών και χρηματοοικονομικών ζητημάτων, στο

πλαίσιο των οποίων ο πάροχος έχει τεθεί στη διάθεση του λήπτη για τη διάρκεια ισχύος της συμβάσεως και έχει αναλάβει την υποχρέωση να απέχει από τη σύναψη συμβάσεων παρεμφερούς αντικειμένου με ανταγωνιστές του λήπτη.

- 33 Καταρχάς, υπενθυμίζεται ότι, όπως η έκτη οδηγία 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 προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), η οδηγία ΦΠΑ ορίζει ευρύτατο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, καθόσον στο άρθρο της 2 που αφορά τις φορολογητέες πράξεις διαλαμβάνονται, εκτός από τις εισαγωγές αγαθών, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή (απόφαση *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, σκέψη 25).
- 34 Οι διατάξεις του τίτλου ΙΧ της οδηγίας ΦΠΑ απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ ορισμένες δραστηριότητες. Στις απαλλαγές αυτές δεν περιλαμβάνεται η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, με αντικείμενο μεταξύ άλλων συμβουλές νομικής, εμπορικής και χρηματοοικονομικής φύσεως. Κατά συνέπεια, συμβουλευτικές υπηρεσίες, όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ.
- 35 Υπενθυμίζεται ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, βάση επιβολής του φόρου επί παροχής υπηρεσιών είναι οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντιπαροχή για την παρεχόμενη υπηρεσία, η δε παροχή υπηρεσιών φορολογείται κατά συνέπεια μόνον όταν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής. Επομένως, η παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρόχου και του αποδέκτη της έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο πάροχος συνιστά το πραγματικό αντίτιμο της υπηρεσίας που παρέχεται στον αποδέκτη (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψεις 13 και 14, καθώς και *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψη 39).
- 36 Πρέπει επομένως να κριθεί, αφενός, αν η καταβολή κατ' αποκοπήν ποσών που πραγματοποιείται στο πλαίσιο συμβάσεως συνδρομής για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, όπως αυτή της κύριας δίκης, συνιστά το αντάλλαγμα των συμφωνηθεισών παροχών υπηρεσιών που περιλαμβάνουν την ανάληψη εκ μέρους του παρόχου της υποχρέωσης να βρίσκεται διαρκώς στη διάθεση του λήπτη καθώς και να απέχει από τη σύναψη συμβάσεων με τους ανταγωνιστές του και, αφετέρου, αν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ των παρεχόμενων υπηρεσιών και της λαμβανόμενης αντιπαροχής.
- 37 Συναφώς, στο πλαίσιο των υποθέσεων επί των οποίων εκδόθηκαν, αντιστοίχως, η απόφαση *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200) και η απόφαση *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα της επιβολής ΦΠΑ, αφενός, σε πάγια ετήσια εισφορά που καταβάλλεται σε αθλητικό σωματείο για τη χρήση αθλητικών εγκαταστάσεων οι οποίες περιλαμβάνουν γήπεδο γκολφ και, αφετέρου, σε κατ' αποκοπήν ποσό που καταβάλλεται για υπηρεσίες περιθάλψεως μη αυτοεξυπηρετούμενων προσώπων.
- 38 Στη σκέψη 40 της αποφάσεως *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200) και στη σκέψη 36 της αποφάσεως *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), το Δικαστήριο έκρινε, κατ' ουσίαν, ότι όποτε η επίμαχη παροχή υπηρεσιών χαρακτηρίζεται, ιδίως, από τη συνεχή διαθεσιμότητα του παρέχοντος τις υπηρεσίες να παράσχει την κατάλληλη στιγμή τις υπηρεσίες που απαιτεί ο λήπτης, τότε, για να διαπιστωθεί η ύπαρξη αμέσου σχέσεως μεταξύ της εν λόγω παροχής και της καταβληθείσας αντιπαροχής, δεν απαιτείται να αποδειχθεί ότι η πληρωμή αναφέρεται σε εξατομικευμένη και συγκεκριμένη παροχή που πραγματοποιήθηκε κατόπιν αιτήματος ενός λήπτη. Σε αμφότερες τις υποθέσεις επί των οποίων εκδόθηκαν οι αποφάσεις αυτές, υφίστατο φορολογητέα παροχή υπηρεσιών για την οποία καταβαλλόταν το κατ' αποκοπήν ποσό, ανεξαρτήτως του αριθμού των παρεχόμενων και λαμβανόμενων υπηρεσιών, στις συγκεκριμένες δε περιπτώσεις, αντιστοίχως, ανεξαρτήτως του αριθμού των πραγματοποιούμενων διαδρομών γκολφ ή της ποσότητας των παρεχόμενων υπηρεσιών περιθάλψεως.

- 39 Το γεγονός ότι οι παροχές δεν είναι ούτε προκαθορισμένες ούτε εξατομικευμένες και ότι η αμοιβή καταβάλλεται με τη μορφή κατ' αποκοπήν ποσού δεν μπορεί να επηρεάσει την άμεση σχέση που υφίσταται μεταξύ της πραγματοποιούμενης παροχής υπηρεσιών και της καταβαλλόμενης αντιπαροχής, το ύψος της οποίας καθορίζεται εκ των προτέρων βάσει σαφώς προσδιορισμένων κριτηρίων (απόφαση *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, σκέψη 37).
- 40 Οι ως άνω σκέψεις έχουν εφαρμογή σε σύμβαση συνδρομής με αντικείμενο συμβουλευτικές υπηρεσίες, όπως είναι η επίδικη στην κύρια δίκη, ως προς την οποία πάντως το εθνικό δικαστήριο οφείλει να ελέγξει αν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, στο πλαίσιο της οποίας ο πελάτης έχει αναλάβει την υποχρέωση να καταβάλει κατ' αποκοπήν ποσά ως συμφωνηθείσα μεταξύ των συμβαλλομένων αμοιβή, ανεξαρτήτως της ποσότητας και της φύσεως των συμβουλευτικών υπηρεσιών που παρέχονται πράγματι κατά το διάστημα το οποίο αφορά η αμοιβή αυτή.
- 41 Το γεγονός ότι ο πελάτης δεν καταβάλει ένα μόνον κατ' αποκοπήν ποσό αλλά προβαίνει σε περισσότερες περιοδικές καταβολές δεν επηρεάζει τη διαπίστωση αυτή, εφόσον η διαφορά που ανάγεται στις καταβολές αυτές δεν αφορά τον φορολογητέο χαρακτήρα της δραστηριότητας αλλ' απλώς τον τρόπο καταβολής του κατ' αποκοπήν ποσού.
- 42 Σε ό,τι αφορά τη δέσμευση του παρόχου να απέχει από την προσφορά υπηρεσιών σε ανταγωνιστές του λήπτη, η δέσμευση αυτή ομοιάζει προς ρήτρα αποκλειστικότητας, η οποία εισάγεται στη σύμβαση συνδρομής με αντικείμενο συμβουλευτικές υπηρεσίες και δεν δύναται να μεταβάλει τον φορολογητέο χαρακτήρα της εν λόγω συμβάσεως. Κατά συνέπεια, το πρώτο ερώτημα δεν πρέπει να απαντηθεί βάσει του άρθρου 25, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ που αφορά την «υποχρέωση για παράλειψη».
- 43 Βάσει των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο όρος «παροχή υπηρεσιών» καταλαμβάνει τις περιπτώσεις συμβάσεων συνδρομής για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών σε επιχείρηση, ιδίως επί νομικών, εμπορικών και χρηματοοικονομικών ζητημάτων, στο πλαίσιο των οποίων ο πάροχος έχει τεθεί στη διάθεση του λήπτη για τη διάρκεια ισχύος της συμβάσεως.

Επί του δευτέρου και του τρίτου ερωτήματος

- 44 Με το δεύτερο και το τρίτο ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξετασθούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν, σε ό,τι αφορά συμβάσεις συνδρομής με αντικείμενο συμβουλευτικές υπηρεσίες, όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, τα άρθρα 62, παράγραφος 2, 63 και 64, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του φόρου επέρχονται άμα τη λήξει της περιόδου για την οποία συμφωνήθηκε η πληρωμή, χωρίς να ασκεί συναφώς επιρροή εάν και πόσο συχνά ο λήπτης έκανε χρήση των υπηρεσιών του παρόχου.
- 45 Η απάντηση στο ερώτημα αυτό προκύπτει εν μέρει από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα.
- 46 Η γενεσιουργός αιτία του φόρου ορίζεται στο άρθρο 62, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ ως το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος. Κατά το άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ, η εν λόγω γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται συνεπώς απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παροχής υπηρεσιών.
- 47 Όπως όμως εκτέθηκε στις σκέψεις 40 και 41 της παρούσας αποφάσεως, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, εφόσον αντικείμενο της παροχής υπηρεσιών δεν είναι η παροχή σαφώς καθορισμένων συμβουλών, αλλά το να βρίσκεται ο πάροχος στη διάθεση του πελάτη του για να του παρέχει συμβουλές, ο πάροχος προβαίνει στην παροχή των υπηρεσιών λόγω ακριβώς αυτής της

διαθεσιμότητάς του για την περίοδο που καθορίζεται στη σύμβαση συνδρομής, χωρίς να ασκεί συναφώς επιρροή η ποσότητα και η φύση των συμβουλευτικών υπηρεσιών που παρεσχέθησαν πράγματι κατά την περίοδο την οποία αφορά η αμοιβή αυτή.

- 48 Κατά το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες συνεπάγονται διαδοχικές πληρωμές θεωρείται ότι πραγματοποιούνται κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων στις οποίες αναφέρονται οι διαδοχικές πληρωμές.
- 49 Συνεπώς, παροχή υπηρεσιών όπως η επίδικη στην κύρια δίκη, η οποία συνίσταται κατ' ουσίαν στο να βρίσκεται ο πάροχος διαρκώς στη διάθεση του πελάτη του για να του παρέχει συμβουλευτικές υπηρεσίες και η οποία αμείβεται διά της περιοδικής καταβολής κατ' αποκοπήν ποσών, πρέπει να θεωρείται ως πραγματοποιηθείσα κατά την περίοδο στην οποία αναφέρεται η πληρωμή, χωρίς να ασκεί συναφώς επιρροή το αν ο πάροχος πράγματι παρέσχε συμβουλές στον πελάτη του κατά την περίοδο αυτή.
- 50 Κατά την έννοια του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, η παροχή των υπηρεσιών πρέπει να θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί κατά τη λήξη της κάθε περιόδου στην οποία αναφέρονται οι πληρωμές. Συνεπώς, δεδομένου ότι η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του φόρου εξαρτώνται, σύμφωνα με το άρθρο 63 της ως άνω οδηγίας, από το χρονικό σημείο της πραγματοποίησής της παροχής υπηρεσιών, αμφότερα επέρχονται άμα τη λήξει της καθεμίας από τις περιόδους αυτές.
- 51 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο και στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, σε ό,τι αφορά συμβάσεις συνδρομής με αντικείμενο συμβουλευτικές υπηρεσίες, όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, τα άρθρα 62, παράγραφος 2, 63 και 64, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του φόρου επέρχονται άμα τη λήξει της περιόδου για την οποία συμφωνήθηκε η πληρωμή, χωρίς να ασκεί συναφώς επιρροή εάν ο λήπτης πράγματι χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες του παρόχου και πόσο συχνά έπραξε τούτο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 52 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπόδισης που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Το άρθρο 24, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο όρος «παροχή υπηρεσιών» καταλαμβάνει τις περιπτώσεις συμβάσεων συνδρομής για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών σε επιχείρηση, ιδίως επί νομικών, εμπορικών και χρηματοοικονομικών ζητημάτων, στο πλαίσιο των οποίων ο πάροχος έχει τεθεί στη διάθεση του λήπτη για τη διάρκεια ισχύος της σύμβασής.
- 2) Σε ό,τι αφορά συμβάσεις συνδρομής με αντικείμενο συμβουλευτικές υπηρεσίες, όπως οι επίδικες στην κύρια δίκη, τα άρθρα 62, παράγραφος 2, 63 και 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι η γενεσιουργός αιτία και το απαιτητό του φόρου επέρχονται άμα τη λήξει της περιόδου για την οποία συμφωνήθηκε η πληρωμή, χωρίς να ασκεί συναφώς επιρροή εάν ο λήπτης πράγματι χρησιμοποίησε τις υπηρεσίες του παρόχου και πόσο συχνά έπραξε τούτο.

(υπογραφές)