



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 28ης Οκτωβρίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Παροχή υπηρεσιών – Άρθρο 63 – Απαιτητό του ΦΠΑ – Άρθρο 64, παράγραφος 1 – Έννοια της “παροχής υπηρεσιών η οποία συνεπάγεται διαδοχικές πληρωμές” – Εφάπαξ παροχή για την οποία η αμοιβή καταβάλλεται τμηματικά – Άρθρο 90, παράγραφος 1 – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου – Έννοια της “μη καταβολής της τιμής”»

Στην υπόθεση C-324/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο, Γερμανία) με απόφαση της 7ης Μαΐου 2020, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Ιουλίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

Finanzamt B

κατά

X-Beteiligungsgesellschaft mbH,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, Αντιπρόεδρο, ασκούντα καθήκοντα προέδρου του πρώτου τμήματος, J.-C. Bonichot (εισηγητή), και M. Safjan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η X-Beteiligungsgesellschaft mbH, εκπροσωπούμενη από τον O. Pantle, Rechtsanwalt,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον J. Möller και την S. Heimerl,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την J. Jokubauskaitė και τον L. Mantl,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 1ης Ιουλίου 2021,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 64, παράγραφος 1, και του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Finanzamt B (φορολογική αρχή B, Γερμανία) και της X-Beteiligungsgesellschaft mbH σχετικά με το απαιτητό του οφειλόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για παροχή υπηρεσιών για την οποία η αμοιβή καταβάλλεται σε δόσεις.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Η αιτιολογική σκέψη 24 της οδηγίας 2006/112 έχει ως εξής:

«Οι έννοιες της γενεσιουργού αιτίας και του απαιτητού του φόρου θα πρέπει να εναρμονισθούν, ώστε η εφαρμογή καθώς και οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις του κοινού συστήματος ΦΠΑ να ισχύσουν ταυτόχρονα σε όλα τα κράτη μέλη.»
- 4 Κατά το άρθρο 14, παράγραφος 2, της οδηγίας:

«Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις:
[...]
β) η υλική παράδοση αγαθού με βάση σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας το αργότερο μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,
[...].»
- 5 Ο τίτλος VI της οδηγίας 2006/112, που αφορά τη γενεσιουργό αιτία και το απαιτητό του φόρου, περιέχει κεφάλαιο 2, με τίτλο «Παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών», το οποίο περιλαμβάνει τα άρθρα 63 έως 67 της οδηγίας.
- 6 Κατά το άρθρο 63 της οδηγίας:

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

7 Το άρθρο 64 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«1. 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.

2. Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται συνεχώς επί μια χρονική περίοδο, θεωρείται ότι ολοκληρώνονται ανά διαστήματα τουλάχιστον ετήσιας διάρκειας.»

8 Κατά το άρθρο 66 της οδηγίας:

«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:

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.»

9 Στον τίτλο VII της οδηγίας 2006/112, ο οποίος επιγράφεται «Βάση επιβολής του φόρου», το άρθρο 90 ορίζει τα 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.»

10 Το άρθρο 193 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 και το άρθρο 202.»

11 Το άρθρο 226 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221:

[...]

- 6) η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών,
- 7) η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών ή η ημερομηνία κατά την οποία καταβλήθηκε η προκαταβολή που αναφέρεται στο άρθρο 220, σημεία 4) και 5), εφόσον η εν λόγω ημερομηνία είναι καθορισμένη και διαφέρει από την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,

[...]».

Το γερμανικό δίκαιο

- 12 Το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 1, του Umsatzsteuergesetz (νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών), της 21ης Φεβρουαρίου 2005 (BGBl. 2005 I, σ. 386), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών στην υπόθεση της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), προβλέπει 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,

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.

[...]»

- 13 Το άρθρο 17 του UStG προβλέπει τα εξής:

«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' αναλογία, 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·

[...]».

- 14 Κατά το άρθρο 20, πρώτη περίοδος, του UStG, στον επιχειρηματία μπορεί να επιτραπεί να υπολογίζει τον ΦΠΑ όχι με βάση το συμφωνηθέν αντίτιμο, αλλά με βάση το εισπραχθέν αντίτιμο στην περίπτωση, μεταξύ άλλων, που ο συνολικός κύκλος εργασιών του δεν έχει υπερβεί ένα ορισμένο όριο κατά το προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 15 Το 2012 η εταιρία X παρέσχε στην T-GmbH μεσιτικές υπηρεσίες στο πλαίσιο της πώλησης ακινήτου της σε τρίτον. Όπως προκύπτει από τη συμφωνία αμοιβής που συνήφθη μεταξύ της X και της T στις 7 Νοεμβρίου 2012, η εταιρία X είχε εκπληρώσει τις συμβατικές υποχρεώσεις της κατά τον χρόνο σύναψης της εν λόγω συμφωνίας.
- 16 Με την εν λόγω συμφωνία η αμοιβή των επίμαχων υπηρεσιών ορίστηκε στο ποσό του 1 000 000 ευρώ πλέον ΦΠΑ και διευκρινίστηκε ότι θα ήταν πληρωτέο σε πέντε δόσεις ποσού 200 000 ευρώ πλέον ΦΠΑ. Οι δόσεις ήταν ετήσιες και η πρώτη ήταν καταβλητέα την 30ή Ιουνίου 2013. Κατά τη δήλη ημέρα πληρωμής κάθε δόσης, η εταιρία X εξέδιδε τιμολόγιο για το οφειλόμενο ποσό, το εισέπραττε και απέδιδε τον αναλογούντα ΦΠΑ.
- 17 Κατόπιν φορολογικού ελέγχου, η φορολογική αρχή B έκρινε, με απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2016, ότι η παροχή υπηρεσιών από την εταιρία X προς την εταιρία T είχε πραγματοποιηθεί το 2012 και ότι, ως εκ τούτου, η εταιρία X όφειλε να είχε καταβάλει τότε τον ΦΠΑ για ολόκληρη την αμοιβή.
- 18 Η X άσκησε διοικητική ένσταση κατά της απόφασης αυτής, η οποία απορρίφθηκε, και εν συνέχεια προσέφυγε ενώπιον του Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο, Γερμανία), το οποίο δέχθηκε την προσφυγή κατά το μεγαλύτερο μέρος της. Το εν λόγω δικαστήριο διαπίστωσε ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη παροχή υπηρεσιών όντως πραγματοποιήθηκε το 2012. Έκρινε εντούτοις ότι, με εξαίρεση την πρώτη δόση της αμοιβής, η οποία εισπράχθηκε το 2013, η συμφωνηθείσα οικονομική αντιπαροχή έπρεπε να θεωρηθεί ως μη καταβεβλημένη κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, σημείο 1, και του άρθρου 17, παράγραφος 1, πρώτη περίοδος, του UStG. Όπως προκύπτει από την απόφαση περί παραπομπής, το Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο) στηρίχθηκε στην παραδοχή ότι η εφαρμογή του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 καθιστούσε δυνατή τη μείωση της βάσης επιβολής, προκειμένου να αποτραπεί το ενδεχόμενο ο υποκείμενος στον φόρο να προκαταβάλει πολλά έτη πριν τον οφειλόμενο ΦΠΑ για την περίοδο παροχής των υπηρεσιών, χωρίς να έχει εισπράξει ακόμη ολόκληρη την αμοιβή για τις υπηρεσίες που παρέσχε κατά την περίοδο αυτή.
- 19 Η φορολογική αρχή B άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης του Finanzgericht (φορολογικό δικαστήριο) ενώπιον του Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακού Φορολογικού Δικαστηρίου, Γερμανία).
- 20 Το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) διερωτάται επί του ζητήματος αν το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 εφαρμόζεται σε υπηρεσίες που παρέχονται εφάπαξ. Η διάταξη αυτή προβλέπει μεν εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής της όσον αφορά την πώληση αγαθών με δόσεις, αλλά δεν περιλαμβάνει αντίστοιχη ρύθμιση για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες η αμοιβή καταβάλλεται τμηματικά. Η κατά γράμμα εφαρμογή της ως άνω διάταξης θα μπορούσε όμως να οδηγήσει σε αδικαιολόγητη διαφοροποίηση μεταξύ των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών. Επιπλέον, θα μπορούσε να περιορίσει επίσης

αδικαιολόγητα το πεδίο εφαρμογής του γενικού κανόνα του άρθρου 63 της οδηγίας 2006/112 βάσει του οποίου κατ' αρχήν ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παροχής υπηρεσιών.

- 21 Το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει εξάλλου ότι η υπό κρίση υπόθεση διαφέρει από εκείνη επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), όπου επίμαχη ήταν η παροχή υπηρεσιών αθλητικού πράκτορα, ήτοι η τοποθέτηση παίκτη σε ποδοσφαιρικό σύλλογο, και η αμοιβή του πράκτορα ήταν συνδεδεμένη με την παραμονή του παίκτη στον συγκεκριμένο σύλλογο. Ειδικότερα, η υπόθεση της κύριας δίκης αφορά περίπτωση κατά την οποία έχει συμφωνηθεί απλώς δήλη ημέρα για την καταβολή των δόσεων της συμφωνηθείσας αμοιβής, η οποία δεν τίθεται υπό την αίρεση της διατήρησης του επιτυχούς αποτελέσματος των μεσιτικών υπηρεσιών.
- 22 Το γεγονός ότι στην απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, *baumgarten sports & more* (C-548/17, EU:C:2018:970), το Δικαστήριο παρέπεμψε στην απόφαση της 3ης Σεπτεμβρίου 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542), στην οποία επίμαχη ήταν υπηρεσία που παρεχόταν διαρκώς και επί μακρό χρονικό διάστημα, επιβεβαιώνει την ερμηνεία ότι λόγος για «τμηματικές καταβολές έναντι λογαριασμού ή διαδοχικές πληρωμές», κατά την έννοια του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, μπορεί να γίνει μόνον εφόσον υφίσταται σχέση μεταξύ των επίμαχων παροχών και των δόσεων.
- 23 Με την προσέγγιση αυτή συνάδει το άρθρο 13, παράγραφος 1, σημείο 1, στοιχείο α, δεύτερη και τρίτη περίοδος, του UstG, βάσει του οποίου καθοριστικό είναι το διαιρετό της παροχής από οικονομικής άποψης.
- 24 Για την περίπτωση που κριθεί ότι αποκλείεται η εφαρμογή στην υπόθεση της κύριας δίκης του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, το αιτούν δικαστήριο ερωτά το Δικαστήριο σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής του άρθρου 90, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.
- 25 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι η X, για την παροχή υπηρεσιών που πραγματοποίησε το 2012, εισέπραξε από τον Ιούνιο του 2013 την αμοιβή της σε δόσεις, κάθε μία από τις οποίες προσαυξανόταν με τον αναλογούντα σε αυτήν ΦΠΑ. Πλην όμως, αν γινόταν δεκτό ότι ο ΦΠΑ για εφάπαξ παροχή είναι απαιτητός εντός του έτους εκπλήρωσής της, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος αποδέχεται την καταβολή της αμοιβής του σε δόσεις θα υποχρεούνταν να προκαταβάλει τον ΦΠΑ. Το αιτούν δικαστήριο εκφράζει εντούτοις αμφιβολίες ως προς το αν η υποχρέωση προκαταβολής του ΦΠΑ συνάδει με τον ρόλο των υποκειμένων στον φόρο, οι οποίοι, όπως προκύπτει από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου της 20ής Οκτωβρίου 1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846), και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105), ενεργούν ως εισπράττοντες τον φόρο για λογαριασμό του Δημοσίου.
- 26 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η υποχρέωση προκαταβολής του ΦΠΑ θα μπορούσε να αποφευχθεί μέσω της μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου κατ' εφαρμογήν του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 και της εν συνεχεία αναπροσαρμογής της κατά τον χρόνο πραγματικής καταβολής της αμοιβής.

27 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof (Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα 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 [2006/112];
- 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 [2006/112], 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;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού των προδικαστικών ερωτημάτων

- 28 Όπως προκύπτει από το ιστορικό της διαφοράς που εκθέτει το αιτούν δικαστήριο, η διαφορά της κύριας δίκης αφορά παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιήθηκε εξ ολοκλήρου στο τέλος του 2012 και για την οποία η αμοιβή καταβλήθηκε, κατ' εφαρμογήν των συμφωνηθέντων συμβατικών όρων, σε πέντε ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από το επόμενο έτος.
- 29 Με τις παρατηρήσεις που υπέβαλε ενώπιον του Δικαστηρίου, η αναιρεσίβλητη της κύριας δίκης αμφισβητεί την παρουσίαση των πραγματικών περιστατικών από το αιτούν δικαστήριο. Προς τον σκοπό αυτόν επικαλείται έγγραφο στο οποίο εκτίθενται διαπιστώσεις στις οποίες προέβη γερμανικό δικαστήριο με απόφαση περί οργάνωσης της διαδικασίας στο πλαίσιο άλλης ένδικης διαφοράς και όχι της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 30 Εντούτοις, το έγγραφο αυτό δεν μπορεί να θέσει υπό αμφισβήτηση την περιγραφή του ιστορικού της διαφοράς που εκτίθεται στην απόφαση περί παραπομπής.
- 31 Πράγματι, αρκεί η υπόμνηση ότι, κατά πάγια νομολογία, το αιτούν δικαστήριο είναι το μόνο αρμόδιο να διαπιστώσει και να εκτιμήσει τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της οποίας έχει επιληφθεί, καθώς και να ερμηνεύσει και να εφαρμόσει το εθνικό δίκαιο. Εναπόκειται στο Δικαστήριο να λάβει υπόψη, στο πλαίσιο της κατανομής αρμοδιοτήτων μεταξύ αυτού και των εθνικών δικαστηρίων, το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο στο οποίο εντάσσονται τα προδικαστικά ερωτήματα, όπως αυτό προσδιορίζεται στην απόφαση του αιτούντος δικαστηρίου (απόφαση της 27ης Ιανουαρίου 2021, Dexia Nederland, C-229/19 και C-289/19, EU:C:2021:68, σκέψη 44 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 32 Κατά συνέπεια, τα προδικαστικά ερωτήματα είναι παραδεκτά.

Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

- 33 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του η εφάπαξ παροχή υπηρεσιών για την οποία η αμοιβή καταβάλλεται τμηματικά.
- 34 Επισημαίνεται ευθύς εξαρχής ότι το άρθρο 64 παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα του άρθρου 63 της ίδιας οδηγίας, δεδομένου ότι η πρώτη διάταξη συνδέεται άρρηκτα με τη δεύτερη.
- 35 Αφενός, κατά το άρθρο 63 η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών. Αφετέρου, κατά το άρθρο 64, παράγραφος 1, οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες συνεπάγονται μεταξύ άλλων διαδοχικές πληρωμές θεωρείται ότι πραγματοποιούνται, κατά την έννοια του άρθρου 63, κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων στις οποίες αναφέρονται οι πληρωμές αυτές.
- 36 Από τη συνδυασμένη εφαρμογή των δύο αυτών διατάξεων προκύπτει ότι, για τις παροχές οι οποίες συνεπάγονται διαδοχικές πληρωμές, η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τη λήξη των χρονικών περιόδων στις οποίες αναφέρονται οι πληρωμές αυτές (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, *baumgarten sports & more*, C-548/17, EU:C:2018:970, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 37 Η φράση «παροχές υπηρεσιών οι οποίες συνεπάγονται διαδοχικές πληρωμές» θα μπορούσε να ερμηνευθεί είτε υπό την έννοια ότι καταλαμβάνει τις εφάπαξ παροχές για τις οποίες η αμοιβή καταβάλλεται σε δόσεις είτε υπό την έννοια ότι αφορά μόνο τις παροχές υπηρεσιών των οποίων η φύση δικαιολογεί τμηματική καταβολή της αμοιβής, ήτοι όχι τις υπηρεσίες που παρέχονται σε τακτική βάση ή διαρκώς κατά τη διάρκεια ορισμένου χρονικού διαστήματος.
- 38 Η δεύτερη ερμηνεία επιρρωννύεται από το γράμμα και τον σκοπό του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112. Πράγματι, δυνάμει της διάταξης αυτής, ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης καθορίζεται σε συνάρτηση με τη λήξη των χρονικών περιόδων στις οποίες αναφέρονται οι διαδοχικές πληρωμές. Δεδομένου ότι οι πληρωμές αυτές αποτελούν κατ' ανάγκην την αντιπαροχή για τις πραγματοποιηθείσες παροχές, συνάγεται ότι η εν λόγω διάταξη απαιτεί εμμέσως να έχουν πραγματοποιηθεί οι εν λόγω παροχές κατά τη διάρκεια των αντίστοιχων χρονικών περιόδων. Υπό τις συνθήκες αυτές, η εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 δεν μπορεί να εξαρτάται μόνο από το αν η καταβολή της αμοιβής για την παροχή γίνεται τμηματικά.
- 39 Κατά συνέπεια, η εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, προϋποθέτει σχέση μεταξύ της φύσης των επίμαχων παροχών και της τμηματικής καταβολής της αμοιβής και, επομένως, η διάταξη αυτή δεν μπορεί να αφορά εφάπαξ παροχή, ακόμη και στην περίπτωση που η αμοιβή για αυτή καταβάλλεται τμηματικά.
- 40 Η γραμματική αυτή ερμηνεία του άρθρου 64, παράγραφος 1, επιβεβαιώνεται από τον σκοπό του καθώς και από την όλη οικονομία της οδηγίας 2006/112.
- 41 Ως προς το ζήτημα αυτό, επισημαίνεται ότι το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας, σε συνδυασμό με το άρθρο 63, αποσκοπεί στη διευκόλυνση της είσπραξης του ΦΠΑ και, ειδικότερα, του προσδιορισμού του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

- 42 Πράγματι, προκειμένου να καθοριστεί ο χρόνος κατά τον οποίο επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου και ο φόρος καθίσταται απαιτητός, το άρθρο 63 της οδηγίας 2006/112 απαιτεί να αποδεικνύεται το χρονικό σημείο της πραγματικής εκπλήρωσης της παροχής. Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 41 των προτάσεών του, το άρθρο αυτό δεν διευκρινίζει ποιο είναι το γεγονός που πρέπει να θεωρηθεί ως το χρονικό σημείο εκπλήρωσης της παροχής και επομένως ο έλεγχος του χρονικού σημείου της πραγματικής εκπλήρωσης της εναπόκειται στις αρμόδιες εθνικές αρχές και στα αρμόδια εθνικά δικαστήρια.
- 43 Αντιθέτως, δυνάμει του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, η γένεση της φορολογικής υποχρέωσης και το απαιτητό του φόρου συνδέονται με τη λήξη των χρονικών περιόδων στις οποίες αναφέρονται οι πληρωμές για τις πραγματοποιηθείσες παροχές. Επομένως, η τελευταία αυτή διάταξη προβλέπει κανόνα δικαίου ο οποίος καθιστά δυνατό τον ακριβή καθορισμό του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά πλάσμα δικαίου, χωρίς να είναι αναγκαία η έρευνα των πραγματικών περιστατικών που είναι απαραίτητη για τον προσδιορισμό του χρονικού σημείου της πραγματικής εκπλήρωσης της παροχής.
- 44 Ειδικότερα, όπως έχει διαπιστώσει το Δικαστήριο, σε περίπτωση εφαρμογής του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, για τη συμμόρφωση του υποκειμένου στον φόρο με τις απαιτήσεις του άρθρου 226, σημείο 7, της ίδιας οδηγίας, το οποίο επιβάλλει να αναγράφεται στο τιμολόγιο η ημερομηνία της παροχής ή της ολοκλήρωσης της παροχής των υπηρεσιών, αρκεί η μνεία στα τιμολόγια των χρονικών διαστημάτων παροχής υπηρεσιών στα οποία αναφέρονται οι διαδοχικές πληρωμές (πρβλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψεις 29 έως 31).
- 45 Εντούτοις, η επίκληση του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας, ως νομικού κανόνα που αποσκοπεί στον καθορισμό του χρονικού σημείου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, είναι αναγκαία μόνον εφόσον το ή τα χρονικά σημεία της πραγματικής εκπλήρωσης των παροχών δεν είναι σαφή και επιδέχονται διαφορετικές εκτιμήσεις, όπερ συμβαίνει όταν οι υπηρεσίες, λόγω του διαρκούς ή επαναλαμβανόμενου χαρακτήρα τους, παρέχονται κατά τη διάρκεια ενός ή περισσότερων καθορισμένων χρονικών διαστημάτων.
- 46 Αντιθέτως, όπως επισήμανε κατ' ουσίαν ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 44 των προτάσεών του, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες είναι σαφές το χρονικό σημείο εκπλήρωσης της παροχής, ιδίως όταν η παροχή έχει στιγμιαίο χαρακτήρα και υφίσταται συγκεκριμένο χρονικό σημείο που καθιστά δυνατή τη διαπίστωση της ολοκλήρωσής της σύμφωνα με τη συμβατική σχέση που συνδέει τα μέρη της οικείας συναλλαγής, το άρθρο 64, παράγραφος 1, δεν μπορεί να εφαρμοστεί, διότι άλλως δεν θα λαμβανόταν υπόψη το σαφές γράμμα του άρθρου 63 της οδηγίας 2006/112.
- 47 Επιπλέον, σύμφωνα με την τελευταία αυτή διάταξη, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα της αιτιολογικής σκέψης 24 της οδηγίας 2006/112, η γένεση της φορολογικής υποχρέωσης και το απαιτητό του ΦΠΑ αποτελούν στοιχεία τα οποία δεν μπορούν να διαμορφώσουν ελεύθερα τα συμβαλλόμενα μέρη. Αντιθέτως, 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 φόρου αυτού (απόφαση της 2ας Μαΐου 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, σκέψη 22 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 48 Επομένως, θα αντέβαινε στο άρθρο 63 της οδηγίας 2006/112 να επιτρέπεται σε υποκείμενο στον φόρο ο οποίος παρέσχε εφάπαξ υπηρεσία έχοντας όμως συνάψει συμφωνία περί τμηματικής καταβολής της αμοιβής για αυτήν να επιλέξει την εφαρμογή του άρθρου 64, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας και να καθορίσει κατ' αυτόν τον τρόπο ο ίδιος το χρονικό σημείο κατά το οποίο γεννάται η φορολογική υποχρέωση και καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ.
- 49 Θα ήταν επίσης δυσχερής ο συμβιβασμός μιας τέτοιας ερμηνείας του άρθρου 64, παράγραφος 1, με το άρθρο 66, στοιχεία α' και β', της οδηγίας 2006/112. Πράγματι, οι διατάξεις αυτές επιτρέπουν στα κράτη μέλη να προβλέπουν, κατά παρέκκλιση από τα άρθρα 63 έως 65 της ίδιας οδηγίας, ότι για ορισμένες πράξεις ή ορισμένες κατηγορίες υποκειμένων στον φόρο, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός το αργότερο κατά τον χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή είσπραξης του τιμήματος. Πλην όμως, το άρθρο 66, στοιχεία α' και β', θα καθίστατο σε μεγάλο βαθμό άνευ αντικειμένου, αν οι υποκείμενοι στον φόρο μπορούσαν, ανάλογα με τους συμβατικούς όρους για την καταβολή της αμοιβής, να καθορίζουν οι ίδιοι, και όχι τα κράτη μέλη, το χρονικό σημείο κατά το οποίο γεννάται η φορολογική υποχρέωση και καθίσταται απαιτητός ο ΦΠΑ.
- 50 Εξάλλου, από τη νομολογία του Δικαστηρίου δεν μπορεί να συναχθεί ότι το άρθρο 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 μπορεί να εφαρμοστεί ακόμη και στην περίπτωση εφάπαξ παροχών. Πράγματι, οι υποθέσεις στις οποίες το Δικαστήριο δέχθηκε ότι η διάταξη αυτή μπορούσε να εφαρμοστεί αφορούσαν υπηρεσίες που παρέχονταν κατά τη διάρκεια καθορισμένων χρονικών διαστημάτων βάσει συμβατικών σχέσεων στο πλαίσιο των οποίων προβλέπονταν διαρκείς υποχρεώσεις, όπως η μίσθωση οχήματος (απόφαση της 16ης Φεβρουαρίου 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97), η παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών νομικής, εμπορικής ή οικονομικής φύσης (αποφάσεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, και της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690), ή ακόμη η τοποθέτηση και παραμονή παίκτη σε ποδοσφαιρικό σύλλογο (απόφαση της 29ης Νοεμβρίου 2018, baumgarten sports & more, C-548/17, EU:C:2018:970).
- 51 Το γεγονός ότι οι υποκείμενοι στον φόρο ενδέχεται να υποχρεωθούν να καταβάλουν προκαταβολικά στο Δημόσιο τον αναλογούντα ΦΠΑ όταν παρέχουν εφάπαξ υπηρεσίες για τις οποίες συμφωνείται τμηματική καταβολή της αμοιβής δεν μπορεί να αναιρέσει τα συμπεράσματα που εκτίθενται στις σκέψεις 39 και 48 της παρούσας απόφασης.
- 52 Βεβαίως, κατά πάγια νομολογία, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, ο επιχειρηματίας, υπό την ιδιότητα του εισπράττοντος φόρους για λογαριασμό του Δημοσίου, πρέπει να απαλλάσσεται πλήρως από το βάρος του φόρου που οφείλει ή κατέβαλε στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του οι οποίες υπόκεινται οι ίδιες στον ΦΠΑ [απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2020, E. (ΦΠΑ – Μείωση της βάσης επιβολής του φόρου), C-335/19, EU:C:2020:829, σκέψη 31 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 53 Εντούτοις, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 62 των προτάσεών του, ο ρόλος των υποκειμένων στον φόρο δεν περιορίζεται μόνο στον ρόλο του εισπράττοντος τον ΦΠΑ. Σύμφωνα με το άρθρο 193 της οδηγίας 2006/112, οι υποκείμενοι στον φόρο φέρουν κατ' αρχήν την υποχρέωση καταβολής του φόρου όταν πραγματοποιούν φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, χωρίς η υποχρέωση αυτή να εξαρτάται από την προηγούμενη είσπραξη της αντιπαροχής ή, τουλάχιστον, από το ποσό του καταβληθέντος φόρου εκρών.

- 54 Πράγματι, δυνάμει του άρθρου 63 της οδηγίας 2006/112, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, ήτοι κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της επίμαχης πράξης, ανεξαρτήτως του αν έχει καταβληθεί η αντιπαροχή για την πράξη αυτή. 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 (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 46).
- 55 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω σκέψεων, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του η εφάπαξ παροχή υπηρεσιών για την οποία η αμοιβή καταβάλλεται τμηματικά.

Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

- 56 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 συμφωνίας περί τμηματικής καταβολής της αμοιβής, η μη καταβολή μιας δόσης πριν αυτή καταστεί απαιτητή πρέπει να χαρακτηριστεί ως μη καταβολή της τιμής, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, και, ως εκ τούτου, να οδηγήσει σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου.
- 57 Υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 προβλέπει ότι η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης.
- 58 Όπως συνάγεται από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η εν λόγω διάταξη υποχρεώνει τα κράτη μέλη να προβαίνουν, στις περιπτώσεις που προβλέπει, σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου και, ως εκ τούτου, του ποσού του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο οσάκις, μετά τη σύναψη της οικείας συμβάσεως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της. Η διάταξη αυτή αποτελεί έκφραση θεμελιώδους αρχής της οδηγίας 2006/112, κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο (απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingtlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 59 Η ολική ή μερική μη καταβολή της αντιπαροχής, εν αντιθέσει προς τη λύση ή την ακύρωση της σύμβασης, δεν επαναφέρει τα συμβαλλόμενα μέρη στην κατάσταση στην οποία βρίσκονταν πριν από τη σύναψη της σύμβασης. Αν η ολική ή μερική μη καταβολή δεν αποτελεί συνέπεια καταγγελίας ή ακύρωσης της σύμβασης, ο αγοραστής του αγαθού ή ο λήπτης της υπηρεσίας εξακολουθεί να οφείλει το συμφωνηθέν τίμημα, ο δε πωλητής του αγαθού ή ο παρέχων την υπηρεσία εξακολουθεί κατ' αρχήν να έχει την απαίτηση καταβολής του τιμήματος, της οποίας την ικανοποίηση δύναται να επιδιώξει δικαστικώς. Εντούτοις, δεν μπορεί να αποκλειστεί το ενδεχόμενο η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής να καταστεί οριστικά αδύνατη, δεδομένου ότι χαρακτηριστικό της μη καταβολής είναι η αβεβαιότητα η οποία αποτελεί εγγενές στοιχείο της μη οριστικής φύσεώς της (πρβλ. απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingtlan Lizing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψεις 29 και 30).

- 60 Επομένως, η μη καταβολή της αντιπαροχής, κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, αφορά μόνον τις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο αποδέκτης παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών δεν εκπληρώνει, ή εκπληρώνει μόνο μερικώς, υποχρέωση καταβολής, την οποία ωστόσο υπέχει δυνάμει της σύμβασης που έχει συνάψει με εκείνον που παραδίδει το αγαθό ή παρέχει την υπηρεσία (πρβλ. απόφαση της 2ας Ιουλίου 2015, NLB Leasing, C-209/14, EU:C:2015:440, σκέψη 36 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 61 Υπό το πρίσμα της νομολογίας αυτής, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η καταβολή σε δόσεις της οφειλόμενης αμοιβής για παροχή υπηρεσιών, σύμφωνα με τη σύμβαση που συνήψαν τα μέρη, δεν εμπίπτει στην περίπτωση της μη καταβολής της αντιπαροχής κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.
- 62 Πράγματι, αφενός, αυτός ο τρόπος εξόφλησης της αμοιβής δεν μεταβάλλει το ποσό που αναμένεται να λάβει ο υποκείμενος στον φόρο ή το οποίο μπορεί, στην πράξη, να αναζητήσει. Υπό τις συνθήκες αυτές, η βάση επιβολής του φόρου παραμένει αμετάβλητη και η φορολογική αρχή δεν εισπράττει, ως ΦΠΑ, ποσό υψηλότερο από εκείνο που αναλογεί στην αμοιβή του υποκειμένου στον φόρο. Αφετέρου, δεδομένου ότι οι επιμέρους δόσεις της αμοιβής δεν είναι απαιτητές πριν από τη δήλη ημέρα πληρωμής καθεμιάς από αυτές, η περίπτωση αυτή δεν μπορεί να εξομοιωθεί με την περίπτωση κατά την οποία ο αποδέκτης της παροχής εξοφλεί μόνον εν μέρει την εις βάρος του απαίτηση.
- 63 Εξάλλου, όπως προκύπτει από τις εκτιμήσεις που εκτέθηκαν στις σκέψεις 51 έως 54 της παρούσας απόφασης, για την ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι, σε ορισμένες περιπτώσεις, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να υποχρεωθεί να προκαταβάλει στη φορολογική αρχή τον αποδοτέο ΦΠΑ.
- 64 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, στο δεύτερο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση συμφωνίας περί τμηματικής καταβολής της αμοιβής, η μη καταβολή μιας δόσης πριν αυτή καταστεί απαιτητή δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως μη καταβολή της τιμής, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να οδηγήσει σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 65 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος 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 (πρώτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 64, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του η εφάπαξ παροχή υπηρεσιών για την οποία η αμοιβή καταβάλλεται τμηματικά.**

- 2) Το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση συμφωνίας περί τμηματικής καταβολής της αμοιβής, η μη καταβολή μιας δόσης πριν αυτή καταστεί απαιτητή δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως μη καταβολή της τιμής, κατά την έννοια της διάταξης αυτής, και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να οδηγήσει σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου.

(υπογραφές)