ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JULIANE KOKOTT
της 7ης Ιουνίου 2018 [1]

Υπόθεση C-295/17

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA
κατά
Autoridade Tributária e Aduaneira

{αίτηση του Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικού δικαστηρίου για την επίλυση φορολογικών διαφορών (Κέντρο διαιτησίας διοικητικών διαφορών), Πορτογαλία]
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως}

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας – Πεδίο εφαρμογής – Φορολογητέες πράξεις – Παροχή εξ επαχθούς αιτίας – Διάκριση της μη φορολογητέας αποζημιώσεως από τις φορολογητέες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται έναντι καταβολής "αποζημιώσεως"»

I. Εισαγωγή

1. Στην παρούσα διαδικασία, το Δικαστήριο καλείται να αποφανθεί επί της διακρίσεως, βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, μεταξύ της καταβολής για (φορολογητέα και υποκείμενη στον φόρο) παροχή υπηρεσιών και της καταβολής αποζημιώσεως (ήτοι μη φορολογητέας πράξεως).

2. Η εν λόγω διάκριση οφείλεται στο γεγονός ότι βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ δεν φορολογείται οποιαδήποτε καταβολή χρημάτων σε υποκείμενο στον φόρο, αλλά μόνο η καταβολή για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Αλλά πώς πρέπει να αντιμετωπίζεται βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ η περίπτωση όπου πρέπει να πραγματοποιηθεί η συμβατικώς συμφωνηθείσα καταβολή μολονότι διακόπτονται όλες οι παρεχόμενες ως τότε υπηρεσίες, ώστε να μην παρέχονται πλέον άλλες υπηρεσίες; Με τι συνδέεται η καταβολή σε μια τέτοια περίπτωση; Μπορεί τότε να γίνει λόγος για αντιπαροχή για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών;

3. Παρόμοιο ζήτημα έχει ήδη εξεταστεί από το Δικαστήριο στη νομολογία του σχετικά με τις λεγόμενες «αποζημιώσεις» σε περίπτωση μη χρήσεως υπηρεσίας στις υποθέσεις Société thermale d'Eugénie-les-Bains [2] και Air France-KLM και Hop!Brit-Air [3]. Η παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως του παρέχει τη δυνατότητα να αναπτύξει περαιτέρω αυτή τη νομολογία.

1 Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

2 Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007 (C-277/05, EU:C:2007:440).

3 Απόφαση της 23ης Δεκεμβρίου 2015 (C-250/14 και C-289/14, EU:C:2015:841).

II. Νομικό πλαίσιο

Α. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Οι εφαρμοστέες, στην υπό κρίση υπόθεση, διατάξεις του δικαίου της Ένωσης περιέχονται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας[4] (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

5. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής ορίζει 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 ιδιότητα του αυτή· […]».

6. Το άρθρο 73 ορίζει τα εξής:

«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».

Β. Το πορτογαλικό δίκαιο

7. Οι διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ μεταφέρθηκαν στο πορτογαλικό δίκαιο με τον Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (κώδικα περί ΦΠΑ, στο εξής: CIVA), άρθρο 1, παράγραφος 1, στοιχείο a, και άρθρο 16, παράγραφος 1, ως ισχύει.

III. Η διαφορά της κύριας δίκης

8. Η MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia SA (στο εξής: MEO) είναι ανώνυμη εταιρία που δραστηριοποιείται στην εγκατάσταση, τον σχεδιασμό, την κατασκευή, τη διαχείριση και την εκμετάλλευση δικτύων και υποδομών τηλεπικοινωνιών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών τηλεπικοινωνιών και μεταφοράς και μεταδόσεως σήματος τηλεπικοινωνιών.

9. Η παροχή υπηρεσιών (τηλεπικοινωνιών, προσβάσεως στο Διαδίκτυο, τηλεοράσεως και πολυμέσων) από την MEO προϋποθέτει πολύπλοκη υποδομή, της οποίας η εγκατάσταση και η συντήρηση συνεπάγεται σημαντική επένδυση από άποψη ανθρώπινων και υλικών πόρων. Με αφετηρία την αξία της απαραίτητης επενδύσεως για την παροχή των υπηρεσιών, η MEO καθορίζει τον (ελάχιστο) αριθμό συμβάσεων που πρέπει να συναφθούν για την επίτευξη του επιθυμητού κέρδους της.

10. Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, η MEO συνάπτει με τους πελάτες της συμβάσεις παροχής των ως άνω υπηρεσιών. Σε ορισμένες συμβάσεις που συνάπτει η MEO με τους πελάτες της προβλέπεται η υποχρέωση του πελάτη να μην καταγγείλει τη σύμβαση για ελάχιστο χρονικό διάστημα και, στο πλαίσιο αυτό, προσφέρονται σε αυτόν ορισμένοι ευνοϊκοί όροι, όπως, κυρίως, χαμηλότερα μηνιαία τέλη.

4 ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

11. Οι εν λόγω συμβάσεις περιέχουν ρήτρες οι οποίες προβλέπουν την υποχρέωση του πελάτη να καταβάλει το ποσό που αντιστοιχεί σε ένα μηνιαίο τέλος, πολλαπλασιασμένο με τον αριθμό των μηνών που απομένουν για τη συμπλήρωση του προμνησθέντος χρονικού διαστήματος (χωρίς ΦΠΑ) (στο εξής: ποσό αποζημιώσεως) στην περίπτωση που, με πρωτοβουλία της MEO, απενεργοποιούνται οι υπηρεσίες, προτού λήξει η συμβατικώς συμφωνηθείσα περίοδος δεσμεύσεως, για λόγο οφειλόμενο στον πελάτη –ιδίως, λόγω της μη καταβολής των μηνιαίων τελών που οφείλονται δυνάμει της συμβάσεως.

12. Σε περίπτωση αθετήσεως της συμβάσεως από τον πελάτη, η MEO τον ενημερώνει καταρχάς ότι οφείλει να τακτοποιήσει τα οφειλόμενα ποσά και τον προειδοποιεί ότι, σε διαφορετική περίπτωση, θα ακυρώσει τις υπηρεσίες που παρέχονται βάσει της συμβάσεως και θα χρεώσει την αποζημίωση που αντιστοιχεί στη μη τήρηση της περιόδου δεσμεύσεως, κατά τα προβλεπόμενα στη σύμβαση.

13. Μετά την ενημέρωση, εάν ο πελάτης δεν τακτοποιήσει τις οφειλές του, η MEO ακυρώνει οριστικά την παροχή υπηρεσιών που αποτελεί αντικείμενο της συμβάσεως. Εν συνεχεία, η MEO χρεώνει το ποσό αποζημιώσεως που θεωρεί οφειλόμενο κατά τα προβλεπόμενα στη σύμβαση, το οποίο «αντιστοιχεί σε ένα μηνιαίο τέλος πολλαπλασιασμένο με τον αριθμό των μηνών που απομένουν για τη συμπλήρωση του προβλεπόμενου χρονικού διαστήματος».

14. Συνήθως, οι πελάτες της MEO, προκειμένου να αποφύγουν την καταβολή της αποζημιώσεως, προτιμούν να τηρήσουν τους όρους της συμβάσεως, τηρώντας τη δέσμευση όσον αφορά την ελάχιστη προβλεπόμενη χρονική διάρκεια. Στα μηνιαία τέλη του πελάτη κατά την εκτέλεση της συμβάσεως, η προσφεύγουσα χρέωσε ΦΠΑ, τον οποίο κατέβαλε δεόντως στο Δημόσιο.

15. Σε περιπτώσεις ακυρώσεως υπηρεσιών, ωστόσο, η MEO αποστέλλει στους πελάτες που αθέτησαν τη σύμβαση τιμολόγια που αντιστοιχούν στο ποσό της αποζημιώσεως χωρίς ΦΠΑ με τη ρητή μνεία «Δεν υπόκειται σε ΦΠΑ». Σε περίπτωση αθετήσεως, καταβάλλεται ένα μικρό μόνον μέρος των ποσών που χρεώνονται για τον συγκεκριμένο λόγο.

16. Η Unidade dos Grandes Contribuintes (Μονάδα ελέγχου φορολογουμένων μεγάλης οικονομικής επιφάνειας, Πορτογαλία) διενήργησε φορολογικό έλεγχο στην MEO. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι η MEO δεν κατέβαλε τον ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στις αποζημιώσεις που εισέπραξε από τους πελάτες της κατά το έτος 2012.

17. Η MEO υποστήριξε κυρίως ότι οι επίμαχες αποζημιώσεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ. Συναφώς, η MEO επικαλέστηκε νομική γνωμοδότηση του καθηγητή Δρ. Englisch (Πανεπιστήμιο Münster, Γερμανία) την οποία του ζήτησε η ίδια. Περαιτέρω, υποστήριξε ότι η εν λόγω επιβολή ΦΠΑ, λαμβανομένων υπόψη των διαφορετικών καθεστώτων εισπράξεως του φόρου που προβλέπονται στο άρθρο 78 του CIVA, είναι αλυσιτελής και, επιπροσθέτως, ο πραγματοποιηθείς από τη φορολογική αρχή υπολογισμός του φόρου είναι εσφαλμένος, καθότι ο ΦΠΑ είχε ήδη περιληφθεί στο εισπραχθέν ποσό.

18. Η φορολογική αρχή απέρριψε τον ισχυρισμό αυτό. Τα ποσά της αποζημιώσεως οφείλονται βάσει της υποχρεώσεως καταβολής αντιπαροχής από τον λήπτη της υπηρεσίας και όχι ως αποκατάσταση ζημίας προκληθείσας στον πάροχο της υπηρεσίας. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω αποζημιώσεις εμπίπτουν στην έννοια του διαφυγόντος κέρδους και ως τέτοιες υπόκεινται στον ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή υποστήριξε το ίδιο και σε σχέση με τον υπολογισμό του επιβληθέντος φόρου και, ως εκ τούτου, διατήρησε τη διόρθωση στο ποσό των 1 812 195,35 ευρώ.

19. Η MEO υπέβαλε διοικητική ένσταση. Η ένσταση αυτή απορρίφθηκε με απόφαση. Κατά της εν λόγω απορριπτικής αποφάσεως, η προσφεύγουσα άσκησε, στις 23 Δεκεμβρίου 2015, ιεραρχική προσφυγή, επί της οποίας δεν εκδόθηκε απόφαση εντός της προβλεπόμενης νόμιμης προθεσμίας. Κατ' αυτής η MEO άσκησε, στις 20 Μαΐου 2016, προσφυγή ενώπιον του Tribunal Arbitral Tributário (διαιτητικού δικαστηρίου για την επίλυση φορολογικών διαφορών, Πορτογαλία).

IV. Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

20. Με την απόφαση της 8ης Ιανουαρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Μαΐου 2017, το Tribunal Arbitral Tributário (διαιτητικό δικαστήριο για την επίλυση φορολογικών διαφορών) υπέβαλε στο Δικαστήριο δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

1. Έχουν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', το άρθρο 64, παράγραφος 1, το άρθρο 66, στοιχείο α', και το άρθρο 73 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ την έννοια ότι φορέας τηλεπικοινωνιών (τηλεόραση, Διαδίκτυο, δίκτυο κινητής και σταθερής τηλεφωνίας) οφείλει τον φόρο προστιθέμενης αξίας επί του εισπραχθέντος από τους πελάτες του –σε περίπτωση πρόωρης λύσεως, για λόγο που οφείλεται στον πελάτη, σύμβασης με ορισμένη υποχρεωτική διάρκεια (περίοδος δεσμεύσεως)– προκαθορισμένου ποσού, το οποίο είναι ίσο προς το βασικό μηνιαίο τέλος που οφείλει ο πελάτης βάσει της συμβάσεως, πολλαπλασιασμένο με τον αριθμό των μηνιαίων τελών που απομένουν έως τη λήξη της περιόδου δεσμεύσεως, καθόσον, όταν τιμολογείται το εν λόγω ποσό, και ανεξάρτητα από την πραγματική είσπραξή του, ο φορέας έχει ήδη παύσει να παρέχει τις υπηρεσίες, και καθόσον:

   α) συμβατικός σκοπός του τιμολογηθέντος ποσού είναι να αποτρέψει τον πελάτη από τη μη τήρηση της συμφωνηθείσας περιόδου δεσμεύσεως και να αποκαταστήσει τις ζημίες που υπέστη ο φορέας λόγω της μη τηρήσεως της περιόδου δεσμεύσεως –οι οποίες συνίστανται, κυρίως, στην απώλεια του κέρδους το οποίο θα είχε αποκομίσει ο φορέας εάν η σύμβαση είχε συνεχιστεί έως τη λήξη της περιόδου, στην παροχή χαμηλότερων τιμών, στη διάθεση εξοπλισμού ή άλλων προσφορών, δωρεάν ή σε μειωμένη τιμή, ή ακόμη στα έξοδα διαφημίσεως και προσελκύσεως πελατών·

   β) οι συμβάσεις με περίοδο δεσμεύσεως συνεπάγονται για τους εμπορικούς μεσάζοντες αμοιβή υψηλότερη από εκείνη των συναφθεισών συμβάσεων χωρίς περίοδο δεσμεύσεως, ενώ, σε αμφότερες τις περιπτώσεις (ήτοι, στις συμβάσεις με ή χωρίς περίοδο δεσμεύσεως), η αμοιβή υπολογίζεται βάσει του ποσού των μηνιαίων τελών που καθορίζεται στις συναφθείσες συμβάσεις·

   γ) το τιμολογηθέν ποσό μπορεί να χαρακτηρισθεί, στο εθνικό δίκαιο, ως ποινική ρήτρα;

2. Διαφέρει η απάντηση στο πρώτο ερώτημα εάν δεν συντρέχει κάποια ή κάποιες από τις περιστάσεις που εκτίθενται υπό τα επιμέρους σκέλη του ως άνω ερωτήματος;

21. Στη διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου, η MEO, η Πορτογαλική Δημοκρατία, η Δημοκρατία της Ιρλανδίας και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις και –με εξαίρεση τη Δημοκρατία της Ιρλανδίας– εκπροσωπήθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 26ης Απριλίου 2018.

V. Εκτίμηση

Α. Παραδεκτό και ερμηνεία των προδικαστικών ερωτημάτων

22. Όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, το Tribunal Arbitral Tributário (διαιτητικό δικαστήριο για την επίλυση φορολογικών διαφορών) πρέπει να θεωρηθεί ως δικαστήριο κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ και, ως εκ τούτου, δύναται να ζητήσει από το Δικαστήριο την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως[5].

5 Απόφαση της 12ης Ιουνίου 2014, Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, σκέψεις 23 έως 34).

23. Όσον αφορά τον ισχυρισμό της Πορτογαλικής Δημοκρατίας ότι η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι απαράδεκτη, επειδή οι εκτιμήσεις του αιτούντος δικαστηρίου είναι υποθετικές, δεν μπορεί να γίνει δεκτός. Πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ερωτήματα που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο εντός του πραγματικού και κανονιστικού πλαισίου το οποίο έχει προσδιορίσει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο θεωρούνται κατά τεκμήριο λυσιτελή. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει την αίτηση που έχει υποβάλει το εθνικό δικαστήριο μόνον όταν προδήλως προκύπτει ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης την οποία ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει καμία σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή, επίσης, όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί [6].

24. Τα ανωτέρω δεν συντρέχουν καθόλου εν προκειμένω. Αντιθέτως, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται ευθέως με το ερώτημά του στην ερμηνεία και την εφαρμογή του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ σε περίπτωση συμβατικής αποζημιώσεως. Το ερώτημα τούτο είναι χωρίς αμφιβολία παραδεκτό.

25. Ωστόσο, σκόπιμο είναι να διευκρινιστούν περισσότερο τα αρκετά μακροσκελή προδικαστικά ερωτήματα. Το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν η καταβολή του ποσού της αποζημιώσεως στην MEO από κάποιον (πρώην) πελάτη θεωρείται ως αντιπαροχή για παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ.

26. Τούτο είναι αμφίβολο, διότι, αφενός, οι μέχρι πρότινος δυνάμει της συμβάσεως παρεχόμενες υπηρεσίες απενεργοποιήθηκαν, με αποτέλεσμα να μην παρέχονται πλέον υπηρεσίες από την MEO. Αφετέρου, το ποσό της αποζημιώσεως που πρέπει να καταβληθεί ανέρχεται στο ίδιο ύψος με την αρχικώς συμφωνηθείσα καθαρή αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών, ώστε να αποτρέψει τον πελάτη από τη μη τήρηση της συμφωνηθείσας περιόδου δεσμεύσεως.

27. Πρέπει, συνεπώς, να διευκρινιστεί εάν η αποζημίωση εκ μέρους του πελάτη συνδέεται μόνον με την αποκατάσταση της χρηματικής ζημίας της MEO ή και με παρεχόμενες σε αυτόν από την MEO φορολογητέες και υποκείμενες στον φόρο υπηρεσίες.

Β. Νομική εκτίμηση

1. Καταβολή αντιπαροχής για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών

28. Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ, υπόκεινται στον ΦΠΑ μόνο ορισμένες περιοριστικώς απαριθμούμενες πράξεις. Οι δύο κύριες γενεσιουργές αιτίες του φόρου αναφέρονται στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′ και στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ. Κατά το άρθρο αυτό, υπόκεινται στον ΦΠΑ οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο, που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή. Ο ΦΠΑ, ως γενικός φόρος καταναλώσεως, σκοπεί στη φορολόγηση της αγοραστικής δυνάμεως του καταναλωτή, όπως αυτή εκδηλώνεται στην εκ μέρους του ανάλωση περιουσίας με σκοπό την άντληση αναλώσιμου οφέλους (παραδόσεως ή παροχής υπηρεσιών) [7].

6 Αποφάσεις της 17ης Σεπτεμβρίου 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, σκέψη 32), της 30ης Απριλίου 2014, Pfleger κ.λπ. (C-390/12, EU:C:2014:281, σκέψη 26), της 22ας Ιουνίου 2010, Melki και Abdeli (C-188/10 και C-189/10, EU:C:2010:363, σκέψη 27), και της 22ας Ιανουαρίου 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, σκέψη 19).

7 Βλ. ενδεικτικώς: αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, σκέψεις 20 και 23), και της 11ης Οκτωβρίου 2007, KÖGÁZ κ.λπ. (C-283/06 και C-312/06, EU:C:2007:598, σκέψη 37 –«ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει»).

29. Εξ αντιδιαστολής, από τη διατύπωση του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′, της οδηγίας ΦΠΑ συνάγεται εξάλλου ότι μόνη η χρηματική καταβολή (ήτοι η καταβολή της αντιπαροχής) δεν συνεπάγεται καμία φορολογική υποχρέωση του λήπτη, ακόμη και όταν αυτός είναι ο υποκείμενος στον φόρο. Πρέπει να έχει πραγματοποιηθεί παράδοση ή να έχουν παρασχεθεί υπηρεσίες σε αυτόν που οφείλει τη χρηματική καταβολή [8].

30. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου συνάγεται ότι αυτό μπορεί να ισχύει μόνο σε περίπτωση που υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και του εισπραττόμενου αντιτίμου, οπότε το ποσό που καταβάλλεται συνιστά την πραγματική αντιπαροχή μιας συγκεκριμένης υπηρεσίας, παρεχόμενης στο πλαίσιο έννομης σχέσεως που συνίσταται στην ανταλλαγή παροχών [9].

31. Καταβολές εκτός μιας τέτοιας έννομης σχέσεως –η οποία πάντως πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως λαμβανομένου υπόψη του χαρακτήρα του γενικού φόρου καταναλώσεως– δεν συνεπάγονται την ύπαρξη φορολογητέας συναλλαγής. Ως εκ τούτου, δεν υφίσταται παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας όταν η επιχείρηση, μολονότι λαμβάνει χρήματα, εντούτοις αυτά δεν πληρώνονται από τον καταβάλλοντα για αναλώσιμο όφελος (ήτοι όχι για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών), αλλά για άλλους λόγους (όπως π.χ. από συμπόνια [10]).

32. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που η καταβολή αποκαθιστά μόνο τη χρηματική ζημία της επιχειρήσεως, όπως για παράδειγμα στην περίπτωση των τόκων υπερημερίας (περιουσιακή ζημία υπό τη μορφή της απώλειας πόρων χρηματοδοτήσεως λόγω καθυστερήσεως της καταβολής [11]) ή της αποζημιώσεως για διαφυγόν κέρδος λόγω υπαναχωρήσεως [12]. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, λαμβάνει χώρα καταβολή χρημάτων, όχι όμως για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών της επιχειρήσεως, αλλά για αποκατάσταση των χρηματικών συνεπειών σε περίπτωση αδυναμίας παραδόσεως αγαθών ή αδυναμίας παροχής υπηρεσιών εκ μέρους της επιχειρήσεως.

33. Ως εκ τούτου, στις περιπτώσεις αυτές καταβάλλονται χρήματα για την αποκατάσταση της χρηματικής (περιουσιακής) ζημίας. Η δαπάνη χρημάτων για χρήματα αποτελεί το πρότυπο καταβολής σε περίπτωση αδυναμίας παροχής [13] («Τα χρήματα δεν τρώγονται» [14]). Αυτή ισοδυναμεί με την αποκατάσταση της περιουσιακής ζημίας (όπως π.χ. την αποκατάσταση του διαφυγόντος κέρδους ή της ζημίας λόγω καθυστερήσεως), δεδομένου ότι και στην περίπτωση αυτή δεν επιτυγχάνεται αναλώσιμο όφελος, αλλά απλώς αποκαθίσταται επαρκώς η ματαίωση της προσδοκίας αποκομίσεως κέρδους.

8 Ομοίως, ρητώς, απόφαση της 3ης Μαρτίου 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψη 18).

9 Βλ., υπό την έννοια αυτή, αποφάσεις της 18ης Ιουλίου 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, σκέψη 19), της 23ης Μαρτίου 2006, FCE Bank (C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψη 34), της 21ης Μαρτίου 2002, Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψη 39), και της 3ης Μαρτίου 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψη 14).

10 Απόφαση της 3ης Μαρτίου 1994, Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, σκέψη 17) –«συνεπεία υποκειμενικών κινήτρων».

11 Απόφαση της 1ης Ιουλίου 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, σκέψη 8).

12 Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, σκέψη 35).

13 Βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ το χρήμα θεωρείται απλώς το μέσο για την άντληση αναλώσιμου οφέλους (καταναλωτικού αγαθού), χωρίς όμως το ίδιο να έχει τέτοια ιδιότητα. Εξαίρεση προβλέπεται μόνο για την απόκτηση συλλεκτικών κερμάτων, στα οποία δεν προέχει η ονομαστική αλλά η συλλεκτική αξία.

14 Στη μακροσκελή του μορφή είναι γνωστό και ως το γνωμικό της ινδιάνικης φυλής Cree, που έχει ως εξής: «Μόνο όταν κοπεί το τελευταίο δέντρο, μόνο όταν μολυνθεί ο τελευταίος ποταμός, μόνο όταν αλιευτεί το τελευταίο ψάρι, τότε μόνο θα καταλάβετε ότι τα χρήματα δεν τρώγονται».

34. Αντιθέτως, δεν ασκεί επιρροή ο τρόπος με τον οποίο το εθνικό δίκαιο αντιμετωπίζει την αποζημίωση. Δεν ασκεί επιρροή βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ το αν αυτή θεωρείται ως αξίωση αποζημιώσεως λόγω αδικοπραξίας ή ποινική ρήτρα ή αν χαρακτηρίζεται ως αποζημίωση ή αντιπαροχή –όπως τόνισαν επίσης η Επιτροπή και η Πορτογαλία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Η εκτίμηση του αν η αντιπαροχή καταβάλλεται για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών αποτελεί ζήτημα του δικαίου της Ένωσης, το οποίο πρέπει να κριθεί ανεξάρτητα από την εκτίμηση βάσει του εθνικού δικαίου [15].

2. Νομολογία του Δικαστηρίου για παρόμοιες «αποζημιώσεις»

35. Στις λεγόμενες αποζημιώσεις πρέπει επομένως να διευκρινίζεται πάντοτε για ποιο λόγο καταβάλλονται τα χρήματα αυτά, προκειμένου να κριθεί εάν η παράδοση ή η παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας εμπίπτει στην έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′, της οδηγίας ΦΠΑ.

36. Στην απόφαση Société thermale d'Eugénie-les-Bains το Δικαστήριο έκρινε ότι αυτή πρέπει να λογίζεται ως κατ' αποκοπήν αποζημίωση, καταβαλλόμενη προς αποκατάσταση της ζημίας που προκαλείται στον ξενοδόχο λόγω της υπαναχωρήσεως του πελάτη (αποκαλούμενη «αρραβώνας»). Η αποζημίωση αυτή δεν συνιστά αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών και δεν περιλαμβάνεται στη βάση επιβολής του ΦΠΑ [16]. Δεδομένου ότι, αφενός, ο αρραβώνας που καταβάλλεται στον έχοντα την εκμετάλλευση ξενοδοχειακής εγκαταστάσεως δεν συνιστά αντιπαροχή εισπραττόμενη ως πραγματική αντιπαροχή για την παροχή στον πελάτη μιας αυτοτελούς και συγκεκριμένης υπηρεσίας και, αφετέρου, η παρακράτηση του αρραβώνα, κατόπιν της υπαναχωρήσεως του πελάτη, αποσκοπεί στην αποκατάσταση της ζημίας που προκαλείται λόγω της μη εκτελέσεως της συμβάσεως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι ούτε η καταβολή του αρραβώνα ούτε η παρακράτησή του εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας ΦΠΑ [17].

37. Αντιθέτως, στην απόφαση Air France-KLM και Hop!Brit-Air το Δικαστήριο έκρινε ότι η αεροπορική εταιρία δεν μπορεί να προβάλει ότι το αντίτιμο το οποίο καταβάλλει ο επιβάτης που δεν εμφανίζεται και το οποίο παρακρατείται από την εταιρία συνιστά συμβατική αποζημίωση μη υποκείμενη στον ΦΠΑ (υπό της έννοια της απαλλασσόμενης από τον φόρο), καθόσον αποσκοπεί μόνο στην αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη η αεροπορική εταιρία [18].

38. Το Δικαστήριο αιτιολόγησε κατ' ουσίαν την κρίση αυτή, αφενός, με το σκεπτικό ότι το αντίτιμο που καταβάλλεται από επιβάτη ο οποίος τελικώς δεν εμφανίζεται αντιστοιχεί στο σύνολο της τιμής του εισιτηρίου. Αφετέρου, καθόσον ο πελάτης κατέβαλε το αντίτιμο του εισιτηρίου και η αεροπορική εταιρία επιβεβαιώνει την κράτηση θέσεως για αυτόν, η πώληση είναι δεσμευτική και οριστική. Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι οι αεροπορικές εταιρίες διατηρούν το δικαίωμα να επαναπωλήσουν σε άλλον επιβάτη την υπηρεσία που δεν παρασχέθηκε στον αγοραστή, χωρίς να είναι υποχρεωμένες να επιστρέψουν στον αρχικό επιβάτη το αντίτιμο που καταβλήθηκε για αυτήν. Ως εκ τούτου, ελλείψει ζημίας, δεν θα ήταν δικαιολογημένη η καταβολή αποζημιώσεως [19]. Επομένως, διαπιστώνεται ότι το ποσό το οποίο παρακρατείται από τις αεροπορικές εταιρίες δεν έχει ως σκοπό να αποκαταστήσει ζημία που δήθεν υφίσταται λόγω της μη εμφανίσεως επιβάτη, αλλά αντιθέτως συνιστά αντάλλαγμα, τούτο δε ακόμα και εάν ο επιβάτης τελικώς δεν ταξίδεψε [20].

15 Ως προς την αυτοτελή ερμηνεία των εννοιών του δικαίου της Ένωσης, βλ. ενδεικτικώς: αποφάσεις της 28ης Ιουλίου 2011, Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, σκέψη 22), της 14ης Δεκεμβρίου 2006, VDP Dental Laboratory (C-401/05, EU:C:2006:792, σκέψη 26), και της 4ης Μαΐου 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, σκέψη 38).

16 Απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, σκέψη 32), βλ., επίσης, συναφώς, όσον αφορά τους τόκους υπερημερίας, απόφαση της 1ης Ιουλίου 1982, BAZ Bausystem (222/81, EU:C:1982:256, σκέψεις 8 έως 11).

17 Ομοίως, ρητώς, απόφαση της 18ης Ιουλίου 2007, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (C-277/05, EU:C:2007:440, σκέψη 35).

18 Απόφαση της 23ης Δεκεμβρίου 2015, Air France-KLM και Hop!-Brit Air (C-250/14 και C-289/14, EU:C:2015:841, σκέψη 29).

19 Απόφαση της 23ης Δεκεμβρίου 2015, Air France-KLM και Hop!-Brit Air (C-250/14 και C-289/14, EU:C:2015:841, σκέψεις 32 και 33).

20 Απόφαση της 23ης Δεκεμβρίου 2015, Air France-KLM και Hop!-Brit Air (C-250/14 και C-289/14, EU:C:2015:841, σκέψη 34).

39. Η υπό κρίση υπόθεση κινείται μεταξύ των δύο αυτών αποφάσεων. Αφενός, δεν αμφισβητείται ότι, με την απενεργοποίηση των συνδέσεων από την MEO, δεν θα παρέχονται πλέον υπηρεσίες στους πελάτες που αθέτησαν τη σύμβαση. Τούτο τονίζει πρωτίστως η MEO. Αφετέρου, το καταβλητέο χρηματικό ποσό ισούται με την αρχικώς συμφωνηθείσα καθαρή αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών. Τούτο τονίζουν ιδίως η Επιτροπή, η Ιρλανδία και η Πορτογαλία.

40. Σε αντίθεση, ωστόσο, προς τις δύο προαναφερθείσες αποφάσεις, στην υπό κρίση υπόθεση παρασχέθηκαν προς τους πελάτες υπηρεσίες εξ επαχθούς αιτίας, περίπτωση στην οποία η καταγγελία της συμβάσεως συνεπάγεται περισσότερα έξοδα, όπως προβλέπεται στη σύμβαση. Αντιθέτως προς ό,τι υποστηρίζει η MEO, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η σύμβαση έχει πλέον τερματιστεί. Ακόμη και καταβολές μετά τον τερματισμό της συμβάσεως μπορούν να αφορούν τις προηγουμένως οφειλόμενες βάσει της συμβάσεως υπηρεσίες.

41. Επιπροσθέτως, η αποκατάσταση της χρηματικής ζημίας που αντιστοιχεί στο διαφυγόν κέρδος πρέπει, κατά κανόνα, να είναι πάντοτε χαμηλότερη από το συμφωνηθέν καθαρό αντίτιμο, καθότι δεν είναι δυνατόν να μην υφίσταται σχεδόν κανένα περιθώριο κέρδους που να αντιστοιχεί στη συμφωνηθείσα (καθαρή) αντιπαροχή. Κατά κανόνα, η παροχή υπηρεσίας προκαλεί ορισμένες δαπάνες, οι οποίες αποφεύγονται σε περίπτωση μη παροχής. Στην υπό κρίση υπόθεση αποφεύγονται π.χ. τα έξοδα συντηρήσεως καθώς και διαχειριστικά έξοδα όσον αφορά τους πελάτες που «αθέτησαν τη σύμβαση». Εν προκειμένω, δεν πρόκειται για κατ' αποκοπήν αποζημίωση προς αποκατάσταση της ζημίας –όπως υποστήριξε η MEO κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση. Συνεπώς, ευλόγως διερωτάται κανείς γιατί ένας πελάτης ο οποίος έχει χρησιμοποιήσει τις υπηρεσίες για 24 μήνες και ένας πελάτης ο οποίος λόγω της απενεργοποιήσεως μπόρεσε να τις χρησιμοποιήσει μόνο για π.χ. 18 μήνες να καταβάλουν το ίδιο ποσό, αλλά να πρέπει να αντιμετωπίζονται διαφορετικά βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ –όπως προέβαλαν η Επιτροπή και η Πορτογαλία κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

3. Πιθανές λύσεις στην εν λόγω υπόθεση

42. Με βάση τα ανωτέρω, μόνο δύο είναι οι πιθανές λύσεις κατά την άποψή μου. Η πρώτη είναι ότι η αποζημίωση αφορά το διαφυγόν κέρδος της MEO και αποκαθιστά χρηματικώς την περιουσιακή της ζημία. Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ως μη φορολογητέα πράξη.

43. Η δεύτερη είναι ότι η αποζημίωση πρέπει να θεωρηθεί από οικονομική άποψη ως μέρος του συνολικού αντιτίμου για την παροχή ειδικών υπηρεσιών από την MEO, η οποία διαιρέθηκε σε μηνιαία μέρη μόνο όσον αφορά τον τρόπο πληρωμής (ως ένα είδος καταβολής σε δόσεις) και καθίσταται αμέσως απαιτητή σε περίπτωση παραβάσεως της υποχρεώσεως προς καταβολή του οφειλόμενου ακόμη ποσού.

44. Φρονώ, όπως και η Επιτροπή, η Πορτογαλία και η Ιρλανδία, ότι η τελευταία προσέγγιση είναι βάσιμη. Εντούτοις, αφενός, παραμένουν αμφιβολίες ως προς το ποια ζημία αποκαθίσταται κατ' αποκοπή, όταν η προβαλλόμενη ζημία έχει το ίδιο ύψος με το αντίτιμο για την παροχή υπηρεσιών. Αφετέρου, με τη σύναψη μιας τέτοιας συμβάσεως δεν αμφισβητείται το ποσό το οποίο εισπράττει η MEO κατά την ελάχιστη προβλεπόμενη χρονική διάρκεια ανεξάρτητα από την πραγματική διάρκεια της παροχής υπηρεσιών. Επομένως, δεν υφίσταται ζημία –όπως βασίμως τόνισε η Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση– λόγω της πρόωρης λήξεως της συμβάσεως. Η MEO εισπράττει το ίδιο (καθαρό) ποσό όπως και στην περίπτωση εκτελέσεως της συμβάσεως. Ωστόσο, όπως έχει ήδη κρίνει το Δικαστήριο, «ελλείψει ζημίας, δεν θα ήταν δικαιολογημένη η καταβολή αποζημιώσεως» [21].

21 Απόφαση της 23ης Δεκεμβρίου 2015, Air France-KLM και Hop!-Brit Air (C-250/14 και C-289/14, EU:C:2015:841, σκέψη 34).

45. Το συμπέρασμα αυτό επιρρωννύεται από την οικονομική θεώρηση της συμβατικής ρυθμίσεως της MEO. Το ίδιο το Δικαστήριο αναγνωρίζει τη σημασία της οικονομικής πραγματικότητας στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ [22].

46. Στο πλαίσιο μιας τέτοιας οικονομικής θεωρήσεως υφίσταται –κατά την άποψη της Επιτροπής, της Πορτογαλίας και της Ιρλανδίας– ένα είδος σταθερού αντιτίμου υπό τη μορφή συμβατικώς ορισθέντος ελάχιστου αντιτίμου. Ως εκ τούτου, βάσει της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, δεν υφίσταται διαφορά εάν ο πελάτης καταβάλλει για σύνδεση στο Διαδίκτυο 100 ευρώ κάθε μήνα με ελάχιστη προβλεπόμενη διάρκεια ισχύος τους 24 μήνες και πρέπει να συνεχίσει να καταβάλλει τα 100 ευρώ εάν υπαναχωρήσει προτού λήξει η συμφωνηθείσα περίοδος δεσμεύσεως (συνολικό ποσό: 2 400 ευρώ). Το ίδιο αποτέλεσμα προκύπτει εάν καταβάλει αμέσως 2 400 ευρώ και έχει το δικαίωμα να χρησιμοποιεί τη σύνδεση στο Διαδίκτυο για διάστημα έως 24 μήνες, εφόσον δεν μετακομίσει. Και στις δύο περιπτώσεις, το συμβατικό ποσό (2 400 ευρώ) αφορά ορισμένη υπηρεσία (σύνδεση στο Διαδίκτυο), της οποίας η έκταση είναι απλώς αβέβαιη. Τούτο συμβαίνει κατ' ουσίαν και με οποιαδήποτε άλλη κατ' αποκοπή χρέωση.

47. Στην υπό κρίση υπόθεση, αβέβαιη είναι μόνον η χρονική διάρκεια της χρήσεως, όχι όμως και η αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσιών. Κατ' ουσίαν, η MEO, στο πλαίσιο των συμβάσεων με ελάχιστη προβλεπόμενη χρονική διάρκεια, λαμβάνει σχεδόν πάντα το ίδιο ποσό, ανεξάρτητα από τη χρονική διάρκεια της πραγματικής παροχής υπηρεσιών.

48. Επομένως, από οικονομική σκοπιά, η «αποζημίωση» πρέπει να θεωρηθεί μόνο ως η τελευταία καταβολή σε σχέση με τις προηγουμένως προβλεπόμενες μηνιαίες καταβολές. Αποτελεί αντίτιμο, όπως και οι προηγούμενες καταβολές, μόνο για τις ως τότε παρασχεθείσες υπηρεσίες.

49. Η οικονομική αυτή θεώρηση ανταποκρίνεται, επίσης, στο πνεύμα και στον σκοπό της ρήτρας η οποία κατά το αιτούν δικαστήριο τίθεται για να αποτρέψει τους πελάτες από το να διακόψουν την καταβολή των μηνιαίων «δόσεων». Αυτό είναι σαφώς το αποτέλεσμα της υποχρεώσεως καταβολής όλων των οφειλόμενων ακόμη «δόσεων». Ως εκ τούτου, πρόκειται για ένα είδος ποινικής ρήτρας, η οποία δεν συνδέεται με το ύψος αλλά με το ληξιπρόθεσμο και απαιτητό του (υπόλοιπου) αντιτίμου (αντιπαροχή κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ). Σε περίπτωση «αθετήσεως της συμβάσεως» ο πελάτης πρέπει να καταβάλει αμέσως, αντί σε δόσεις, το οφειλόμενο υπόλοιπο για την ως τότε χρήση των υπηρεσιών. Όπως, εντούτοις, έχει ορθώς επισημάνει η Πορτογαλία, δεν μπορεί ο τρόπος πληρωμής (άμεσος ή εκτεινόμενος σε περισσότερους μήνες) να αλλάξει τη φύση της υπηρεσίας.

50. Το ίδιο ισχύει για τη διαφορετική αμοιβή των μεσαζόντων. Η εκτίμηση της συναλλακτικής σχέσεως μεταξύ του πελάτη και της MEO στο πλαίσιο της νομοθεσίας περί ΦΠΑ δεν μπορεί να εξαρτάται από τη συμβατική ρύθμιση της σχέσεως της MEO με τρίτους. Η υψηλότερη προμήθεια υποδεικνύει μόνο ότι στις συμβάσεις με ελάχιστη προβλεπόμενη χρονική διάρκεια προκύπτει πιθανότατα υψηλότερο κέρδος για την MEO, καθότι διασφαλίζεται ορισμένη ελάχιστη τιμή για τις υπηρεσίες που πρέπει να παρασχεθούν και επιβεβαιώνει εν προκειμένω την ανωτέρω αναφερόμενη οικονομική θεώρηση των πραγματικών περιστατικών.

51. Κατά συνέπεια, υφίσταται παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ.

22 Απόφαση της 20ής Ιουνίου 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, σκέψεις 48 και 49)· βλ. επίσης τις προτάσεις του γενικού εισαγγελέα N. Jääskinen στην υπόθεση Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:430, σημείο 55).

4. Επί του υπολογισμού και του ύψους του ΦΠΑ

52. Επειδή προκύπτει από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως ότι στις περισσότερες περιπτώσεις το υπό κρίση ποσό αποζημιώσεως δεν καταβάλλεται και οι φορολογικές αρχές έχουν προφανώς προσθέσει τον ΦΠΑ στο οφειλόμενο ποσό αποζημιώσεως, είναι σκόπιμο να δοθούν στο αιτούν δικαστήριο δύο ακόμη χρήσιμες κατευθύνσεις.

53. Αφενός, ο οφειλόμενος ΦΠΑ πρέπει πάντοτε να αφαιρείται από τα συμφωνηθέντα ή εισπραχθέντα ποσά (εν προκειμένω, από το ποσό της αποζημιώσεως). Αυτό συνάγεται από τη σαφή διατύπωση του άρθρου 73 και του άρθρου 78, στοιχείο α′, της οδηγίας ΦΠΑ. Τη βάση επιβολής του φόρου αποτελεί, επομένως, το συνολικό ποσό το οποίο έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο παρέχων τις υπηρεσίες, εξαιρουμένου του ίδιου του ΦΠΑ.

54. Αφετέρου, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι η υποκείμενη στον φόρο επιχείρηση ενεργεί «απλώς» ως εισπράκτορας του φόρου για λογαριασμό του κράτους[23], καθόσον ο ΦΠΑ συνιστά έμμεσο φόρο καταναλώσεως, ο οποίος πρέπει να επιβαρύνει τον τελικό καταναλωτή[24]. Ευλόγως, συνεπώς, το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι «η βάση επιβολής του ΦΠΑ, τον οποίο πρέπει να εισπράττουν οι φορολογικές αρχές, δεν μπορεί να υπερβαίνει την πράγματι καταβληθείσα εκ μέρους του τελικού αγοραστή αντιπαροχή επί της οποίας υπολογίστηκε ο ΦΠΑ που βαρύνει τελικώς τον αγοραστή αυτόν»[25]. Συνεπώς, εάν η επιχείρηση δεν πληρωθεί από τον τελικό καταναλωτή, δεν οφείλει επί της ουσίας ΦΠΑ.

55. Κατά συνέπεια, η φορολογική οφειλή της επιχειρήσεως πρέπει υποχρεωτικά να διορθωθεί, σύμφωνα με το άρθρο 90 της οδηγίας ΦΠΑ[26], εφόσον διαπιστωθεί με επαρκή βεβαιότητα ότι δεν θα λάβει χώρα καμία περαιτέρω καταβολή από τον αντισυμβαλλόμενό του. Το πότε πρέπει να γίνει δεκτή μια τέτοια επαρκής βεβαιότητα αποτελεί πραγματικό ζήτημα, το οποίο το εθνικό δικαστήριο οφείλει να εκτιμήσει λαμβάνοντας υπόψη, αφενός, τα θεμελιώδη δικαιώματα του υποκείμενου στον φόρο και την αρχή της αναλογικότητας και, αφετέρου, το συμφέρον του Δημοσίου για ένα αποτελεσματικό φορολογικό σύστημα.

VI. Πρόταση

56. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως του Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [διαιτητικού δικαστηρίου για την επίλυση φορολογικών διαφορών (Κέντρο διαιτησίας διοικητικών διαφορών), Πορτογαλία] ως εξής:

1. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ′, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ έχει την έννοια ότι η καταβολή προκαθορισμένου ποσού σε περίπτωση πρόωρης λήξεως της συμβάσεως συνεπάγεται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ όταν η καταβολή αυτή θεωρείται ως αντιπαροχή για τις υπηρεσίες που έχουν ήδη παρασχεθεί και δεν περιορίζεται στην αποκατάσταση της προκληθείσας περιουσιακής ζημίας.

23 Αποφάσεις της 20ης Οκτωβρίου 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, σκέψη 25), και της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, σκέψη 21), βλ. επίσης τις προτάσεις μου στην υπόθεση Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, σημείο 21).

24 Αποφάσεις της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 19), και της 7ης Νοεμβρίου 2013, Tulică και Plavoşin (C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψη 34), καθώς και διάταξη της 9ης Δεκεμβρίου 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:825, σκέψη 21).

25 Απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, σκέψη 19), παρόμοιες και οι αποφάσεις της 15ης Οκτωβρίου 2002, Επιτροπή κατά Γερμανίας (C-427/98, EU:C:2002:581, σκέψη 30), και της 16ης Ιανουαρίου 2003, Yorkshire Co-operatives (C-398/99, EU:C:2003:20, σκέψη 19), ομοίως, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα P. Léger στην υπόθεση MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, σημείο 69).

26 Απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψεις 20 επ.), και προτάσεις μου στην υπόθεση Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, σημείο 27).

2. Για την ερμηνεία αυτή δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι τέτοιου είδους συμβάσεις με περίοδο δεσμεύσεως συνεπάγονται για τους εμπορικούς μεσάζοντες αμοιβή υψηλότερη από εκείνη των συμβάσεων χωρίς περίοδο δεσμεύσεως. Περαιτέρω, δεν ασκεί επιρροή ούτε το γεγονός ότι το σχετικό ποσό μπορεί να θεωρηθεί, κατά το εθνικό δίκαιο, ως ποινική ρήτρα.