



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 27ης Ιουνίου 2018*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Παράδοση ακινήτου πριν από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση – Αναγνώριση της ακυρότητας της συμβάσεως πώλησεως μετά την προσχώρηση – Υποχρέωση διακανονισμού της αρχικώς πραγματοποιηθείσας εκπτώσεως – Ερμηνεία – Αρμοδιότητα του Δικαστηρίου»

Στην υπόθεση C-364/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, την οποία υπέβαλε το Administrativen sad – Varna (διοικητικό πρωτοδικείο Βάρνας, Βουλγαρία) με απόφαση της 7ης Ιουνίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 13 Ιουνίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

«Varna Holideis» EOOD

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. G. Fernlund, πρόεδρο τμήματος, J.-C. Bonichot (εισηγητή) και S. Rodin, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η «Varna Holideis» EOOD, εκπροσωπούμενη από τον M. Popov, advokat,
- ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, εκπροσωπούμενος από τον S. Petkov,
- η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Petranova και T. Mitova,
- η Ισπανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον S. Jiménez García,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις L. Lozano Palacios, P. Mihaylova και F. Clotuche-Duvieusart,

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 90 και 185 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, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της «Varna Holideis» EOOD και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (διευθυντή της Διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» για τη Βάρνα, της Κεντρικής Διοικήσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων, Βουλγαρία), σχετικά με τον διακανονισμό της έκπτώσεως του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών τον οποίο είχε καταβάλει η ανωτέρω εταιρία κατά την απόκτηση ξενοδοχειακού κτιριακού συγκροτήματος.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως εξής:
«Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.»
- 4 Το άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ 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.»
- 5 Το άρθρο 179 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα εξής:
«Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μία φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.
[...].»

- 6 Το άρθρο 184 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:
- «Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.»
- 7 Το άρθρο 185 της ίδιας οδηγίας προβλέπει τα εξής:
- «1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα.
2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε [καμία πληρωμή ή έγινε] μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16.
- Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε [καμία πληρωμή ή έγινε] μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό.»
- 8 Κατά το άρθρο 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ:
- «Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

- 9 Το άρθρο 78 του *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (νόμου περί του φόρου προστιθέμενης αξίας) (DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, στο εξής: ZDDS), σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2007, ορίζει τα εξής:
- «1) Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει, σε περίπτωση μεταβολής της βάσεως επιβολής του φόρου, υπαναχωρήσεως στο πλαίσιο παραδόσεως ή μεταβολής της φύσεως της συναλλαγής, να διακανονίσει το ποσό του εκπεσόντος ΦΠΑ.
- 2) Ο διακανονισμός πραγματοποιείται κατά τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας προέκυψαν οι περιστάσεις που προβλέπονται στην παράγραφο 1, διά της καταχωρίσεως στο βιβλίο εξόδων και στη δήλωση φόρου για την αντίστοιχη φορολογική περίοδο του διακανονισμού που χωρεί σύμφωνα με το φορολογικό στοιχείο που αναφέρεται στο άρθρο 115 ή το νέο φορολογικό στοιχείο που αναφέρεται στο άρθρο 116.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 10 Η Varna Holideis, εταιρία με έδρα στη Βάρνα (Βουλγαρία), απέκτησε, κατά τον μήνα Δεκέμβριο του 2004, ξενοδοχειακό κτιριακό συγκρότημα στην ίδια πόλη. Με απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2015 (αριθ. 201), η οποία κατέστη αμετάκλητη αυθημερόν, το *Varhoven kasatsionen sad* (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) αναγνώρισε την ακυρότητα της συμβάσεως πωλήσεως του ακινήτου αυτού. Κατά συνέπεια, το δικαστήριο αυτό υποχρέωσε τη Varna Holideis να αναμεταβιβάσει το εν λόγω ακίνητο στον πωλητή και τον τελευταίο να επιστρέψει το τίμημα της πωλήσεως αυτής.
- 11 Προς εκτέλεση της αποφάσεως αυτής, ο πωλητής εξέδωσε πιστωτικά σημειώματα προς τη Varna Holideis. Η τελευταία δήλωσε ότι δεν τα δέχεται και, κατά τον χρόνο εκδόσεως της διατάξεως περί παραπομπής από το *Administrativen sad – Varna* (διοικητικό πρωτοδικείο Βάρνας, Βουλγαρία), στις 7 Ιουνίου 2017, δεν είχε ακόμη προβεί σε διαγραφή του εν λόγω ακινήτου από το κτηματολόγιο.

- 12 Λαμβάνοντας υπόψη την απόφαση (αριθ. 201) του Varhoven kasatsionen sad (Ανώτατου Ακυρωτικού Δικαστηρίου), της 12ης Φεβρουαρίου 2015, η Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (Περιφερειακή Διεύθυνση της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων Βάρνας, Βουλγαρία) εξέδωσε πράξη επιβολής φόρου αφορώσα τον Φεβρουάριο του 2015, προκειμένου να διακανονιστεί ο ΦΠΑ τον οποίο εξέπεσε η Varna Holideis ως ΦΠΑ που επιβάρυνε την απόκτηση του ακινήτου αυτού κατά το 2004. Η ανωτέρω πράξη επιβολής φόρου επικυρώθηκε με απόφαση του διευθυντή της Διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφάλισης» για τη Βάρνα, της Κεντρικής Διοικήσεως της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων. Από την απόφαση αυτή προκύπτει ότι, μολονότι, βεβαίως, ο διακανονισμός του ΦΠΑ κατόπιν αναγνωρίσεως της ακυρότητας δικαιοπραξίας δεν αποτελεί περίπτωση που προβλέπεται ρητώς από το βουλγαρικό δίκαιο, μπορούν να εφαρμοστούν κατ' αναλογία, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, οι διατάξεις του δικαίου αυτού οι οποίες ρυθμίζουν τις περιπτώσεις υπαναχωρήσεως.
- 13 Στο πλαίσιο της προσφυγής της ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η Varna Holideis αμφισβητεί την υποχρέωσή της περί διακανονισμού του επίμαχου ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα φρονεί ότι το βουλγαρικό δίκαιο προβλέπει διακανονισμό του ΦΠΑ σε περίπτωση υπαναχωρήσεως, όχι όμως σε περίπτωση ακυρότητας. Η πρώτη από τις έννοιες αυτές αντιστοιχεί στην περίπτωση κατά την οποία ένας πιστωτής λύει αναδρομικά σύμβαση παραδόσεως, ενώ η δεύτερη από αυτές αφορά τις περιπτώσεις κατά τις οποίες δικαιοπραξία δεν μπόρεσε εξ αρχής να παραγάγει έννομες συνέπειες. Ωστόσο, το βουλγαρικό φορολογικό δίκαιο δεν ρυθμίζει την τελευταία αυτή περίπτωση.
- 14 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει, συναφώς, ότι η αναγνωρισθείσα με δικαστική απόφαση ακυρότητα δικαιοπραξίας μπορεί να χαρακτηριστεί μεταβολή των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, κατά την έννοια του άρθρου 185 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Το δικαστήριο αυτό εκτιμά, ωστόσο, ότι η ακυρότητα δικαιοπραξίας μπορεί επίσης να σημαίνει ότι δεν υπήρξε παράδοση, κατά την έννοια της οδηγίας περί ΦΠΑ, και ότι, συνεπώς, ο ΦΠΑ ουδέποτε οφειλόταν. Στην περίπτωση αυτή, δεν θα έπρεπε να λάβει χώρα διακανονισμός, αλλά θα έπρεπε να μην αναγνωριστεί το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ.
- 15 Ελλείπει ρητής σχετικής διατάξεως του βουλγαρικού δικαίου, για να αντληθούν οι συνέπειες της ακυρότητας της συμβάσεως πώλησεως από φορολογικής απόψεως, πρέπει να τύχει άμεσης εφαρμογής η οδηγία περί ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση που η οδηγία αυτή έχει την έννοια ότι η ακυρότητα δικαιοπραξίας συνεπάγεται τον διακανονισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, πρέπει να εξετασθεί το ζήτημα αν οι σχετικές διατάξεις της οδηγίας αυτής έχουν άμεση εφαρμογή. Πράγματι, αν δεν ελάμβανε χώρα διακανονισμός, θα υπήρχε κίνδυνος απώλειας εσόδων από ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο πωλητής επέστρεψε στον αγοραστή το τίμημα του πωληθέντος αγαθού καθώς και τον ΦΠΑ που ο τελευταίος είχε πληρώσει, ενώ ο ίδιος αυτός αγοραστής θα μπορούσε να διατηρήσει το όφελος του ΦΠΑ στην έκπτωση του οποίου είχε ο ίδιος προβεί.
- 16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Administrativen sad – Varna (διοικητικό πρωτοδικείο Βάρνας) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Πρέπει το άρθρο 90, παράγραφος 1, και το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι επιβάλλουν τον διακανονισμό της εκπτώσεως του ΦΠΑ που αφορά παράδοση, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο δικαιοπραξίας η ακυρότητα της οποίας αναγνωρίστηκε με δικαστική απόφαση έχουσα ισχύ δεδικασμένου, ή πρέπει να θεωρηθεί, λαμβανομένου υπόψη του γράμματος του άρθρου 14, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας ότι σε μια τέτοια περίπτωση δεν υφίσταται παράδοση και ότι, κατά συνέπεια, ο ΦΠΑ δεν κατέστη απαιτητός;

2) Πρέπει το άρθρο 185, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι, ελλείψει ρυθμίσεως του εθνικού δικαίου προβλέπουσας τον διακανονισμό του εκπεσόντος φόρου που αφορά δικαιοπραξία η ακυρότητα της οποίας διαπιστώθηκε με δικαστική απόφαση, ο διακανονισμός μπορεί να χωρήσει κατ' άμεση εφαρμογή του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας [περί ΦΠΑ];»

Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου

- 17 Κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να προβεί σε ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης όσον αφορά την εφαρμογή του σε νέο κράτος μέλος μόνον από την ημερομηνία προσχωρήσεως του τελευταίου στην Ευρωπαϊκή Ένωση (διάταξη της 11ης Μαΐου 2017, Exmitiani, C-286/16, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2017:368, σκέψη 12).
- 18 Εξ αυτού προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να ερμηνεύει οδηγίες της Ένωσης περί ΦΠΑ όταν ο κρίσιμος χρόνος για την είσπραξη των επίμαχων στην κύρια δίκη φόρων προηγείται της ημερομηνίας προσχωρήσεως του οικείου κράτους μέλους στην Ένωση (διάταξη της 11ης Μαΐου 2017, Exmitiani, C-286/16, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2017:368, σκέψη 13).
- 19 Σύμφωνα με τη διάταξη περί παραπομπής, η Varna Holideis απέκτησε ξενοδοχειακό κτιριακό συγκρότημα στη Βάρνα κατά τον Δεκέμβριο του 2004 και, συνεπώς, πριν από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ένωση, την 1η Ιανουαρίου 2007.
- 20 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά το άρθρο 63 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών (απόφαση της 7ης Μαρτίου 2013, Efir, C-19/12, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:148, σκέψη 31).
- 21 Ως εκ τούτου, ακόμη και αν υποτεθεί ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης παράδοση του ακινήτου διεπόταν από κανόνες όπως οι προβλεπόμενοι από την οδηγία περί ΦΠΑ, η εν λόγω παράδοση πραγματοποιήθηκε και ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός πριν από την προσχώρηση της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ένωση.
- 22 Όσον αφορά το προβλεπόμενο από την οδηγία περί ΦΠΑ δικαίωμα εκπτώσεως, αυτό συνδέεται άμεσα, τόσο από ουσιαστική όσο και από χρονική άποψη, με το απαιτητό του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών σε σχέση με τα αγαθά και τις υπηρεσίες.
- 23 Συγκεκριμένα, το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο ΦΠΑ τον ΦΠΑ επί των εισροών ο οποίος οφείλεται ή καταβλήθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του καθιερωθέντος από τον νομοθέτη της Ένωσης κοινού συστήματος ΦΠΑ. Όπως έχει επανειλημμένως τονίσει το Δικαστήριο, το δικαίωμα εκπτώσεως κατά τα άρθρα 167 επ. της οδηγίας περί ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Ειδικότερα, το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψεις 37 και 39).
- 24 Κατά το άρθρο 167 και το άρθρο 179, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας περί ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ ασκείται, καταρχήν, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου με εκείνη κατά την οποία γεννήθηκε το δικαίωμα, δηλαδή κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο φόρος καθίσταται απαιτητός (απόφαση της 21ης Μαρτίου 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, σκέψη 44).
- 25 Συνεπώς, σύμφωνα με την υπομνησθείσα στις σκέψεις 17 και 18 της παρούσας αποφάσεως νομολογία, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί των υποβληθέντων ερωτημάτων, στο μέτρο που αυτά αφορούν το απαιτητό του ΦΠΑ και την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως.

- 26 Όσον αφορά τον διακανονισμό των εκπτώσεων του ΦΠΑ, τα άρθρα 184 έως 186 της οδηγίας περί ΦΠΑ καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες οι φορολογικές αρχές μπορούν να απαιτήσουν διακανονισμό από τον υποκείμενο στον φόρο. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ο προβλεπόμενος στα εν λόγω άρθρα μηχανισμός διακανονισμού αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του κατά την οδηγία περί ΦΠΑ καθεστώτος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Σκοπός του είναι ο ακριβέστερος υπολογισμός των εκπτώσεων, ώστε να διασφαλίζεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 23).
- 27 Μολονότι, βεβαίως, ο διακανονισμός δεν μπορεί, de facto, να τροποποιήσει την αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση, αλλά συνεπάγεται αύξηση ή μείωση του ποσού του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο κατά τη διάρκεια μεταγενέστερης φορολογικής περιόδου (βλ., συναφώς, απόφαση της 11ης Απριλίου 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, σκέψη 53), γεγονός παραμένει ότι ο μηχανισμός διακανονισμού αποσκοπεί στη διόρθωση των εκπτώσεων που πραγματοποιήθηκαν στο παρελθόν.
- 28 Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 184 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η αρχικώς πραγματοποιηθείσα έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών πρέπει να διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση την οποία δικαιούνταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο.
- 29 Επιπλέον, από τη συνδυασμένη ερμηνεία των άρθρων 184 και 185, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι, σε περίπτωση που, λόγω μεταβολής ενός από τα στοιχεία που λήφθηκαν αρχικώς υπόψη για τον υπολογισμό των εκπτώσεων, ο διακανονισμός καθίσταται αναγκαίος, ο υπολογισμός του ποσού του διακανονισμού αυτού πρέπει να έχει ως συνέπεια να αντιστοιχεί το ύψος των τελικών εκπτώσεων στο ποσό της εκπτώσεως την οποία ο υποκείμενος στον φόρο θα δικαιούνταν να πραγματοποιήσει αν η εν λόγω μεταβολή είχε ληφθεί εξ αρχής υπόψη (απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, σκέψη 27).
- 30 Εξάλλου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι μόνη η ύπαρξη οποιουδήποτε στοιχείου μεταγενέστερου της ημερομηνίας προσχώρησης του οικείου κράτους μέλους στην Ένωση, το οποίο αφορά περιστάσεις που προηγούνται της ημερομηνίας αυτής και το οποίο αποτελεί συνέπειά τους, δεν αρκεί για να καταστεί το Δικαστήριο αρμόδιο να αποφανθεί επί των προδικαστικών ερωτημάτων που αφορούν την ερμηνεία οδηγίας (διάταξη της 11ης Μαΐου 2011, Semerdzhiev, C-32/10, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2011:288, σκέψη 26).
- 31 Συνεπώς, δεδομένου ότι η υποχρέωση διακανονισμού συνδέεται άρρηκτα με το απαιτητό του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών και με το συνακόλουθο δικαίωμα εκπτώσεως, η συνδρομή, μετά την προσχώρηση κράτους μέλους στην Ένωση, περιστάσεων οι οποίες δύνανται, κατ' αρχήν, να θεμελιώσουν την υποχρέωση αυτή δεν επιτρέπει στο Δικαστήριο να ερμηνεύσει την οδηγία περί ΦΠΑ αν η οικεία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών πραγματοποιήθηκε πριν από την εν λόγω προσχώρηση.
- 32 Επομένως, το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί των ερωτημάτων που υπέβαλε το Administrativen sad – Varna (διοικητικό πρωτοδικείο Βάρνας).

Επί των δικαστικών εξόδων

- 33 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπíπτοντος 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 (έκτο τμήμα) αποφαινεται:

Το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί των ερωτημάτων που υπέβαλε το Administrativen sad – Varna (διοικητικό πρωτοδικείο Βάρνας, Βουλγαρία).

(υπογραφές)