Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)

της 3ης Ιουλίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Βάση επιβολής του φόρου – Μείωση – Αρχή της φορολογικής ουδετερότητας – Καταγγελία συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως λόγω μη καταβολής ληξιπρόθεσμων μισθωμάτων – Διορθωτική πράξη επιβολής φόρου – Πεδίο εφαρμογής – Πράξεις υποκείμενες στον φόρο – Παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας – Καταβολή "αποζημιώσεως" λόγω καταγγελίας έως τη λήξη της ισχύος της συμβάσεως – Αρμοδιότητα του Δικαστηρίου»

Στην υπόθεση C-242/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Βουλγαρία) με απόφαση της 26ης Μαρτίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Απριλίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

«UniCredit Leasing» EAD

κατά

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

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους J.-C. Bonichot (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen και M. Safjan, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Wahl

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η «UniCredit Leasing» EAD, εκπροσωπούμενη από την I. Dimitrova και τον M. Raykov, advokati,

– ο Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP), εκπροσωπούμενος από τον N. Kalistratov,

– η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις E. Petranova και T. Mitova,

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον M. Kellerbauer, καθώς και από τις Y. Marinova και P. Mihaylova,

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 του άρθρου 90 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 ένδικης διαφοράς μεταξύ της «UniCredit Leasing» EAD (στο εξής: Unicredit) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (NAP) (διευθυντή της Διευθύνσεως «Προσφυγές και πρακτική στους τομείς της φορολογίας και της κοινωνικής ασφαλίσεως» για τη Σόφια, της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων, Βουλγαρία), με αντικείμενο την άρνηση του δεύτερου να δεχθεί διακανονισμό του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) επί των εισροών που κατέβαλε η πρώτη και που αφορούσε ληξιπρόθεσμα μισθώματα στο πλαίσιο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η πράξη προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση

3 Το άρθρο 2 της Πράξεως περί των όρων προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας και των προσαρμογών των Συνθηκών επί των οποίων βασίζεται η Ευρωπαϊκή Ένωση (ΕΕ 2005, L 157, σ. 203) προβλέπει τα εξής:

«Από την ημερομηνία προσχώρησης, οι διατάξεις των αρχικών Συνθηκών και οι πριν από την προσχώρηση θεσπισθείσες πράξεις των οργάνων και της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας δεσμεύουν τη Βουλγαρία και τη Ρουμανία και εφαρμόζονται στα εν λόγω κράτη, υπό τους όρους που προβλέπονται στις Συνθήκες αυτές και στην παρούσα Πράξη.»

Η οδηγία περί ΦΠΑ

4 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

α) Οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή».

5 Το άρθρο 14 της οδηγίας αυτής ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Ως “παράδοση αγαθών” θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό.

2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις:

α) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου,

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,

γ) η μεταβίβαση αγαθού, η οποία πραγματοποιείται με βάση σύμβαση εντολής προς αγορά ή πώληση.

3. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν παράδοση αγαθών την εκτέλεση ορισμένων εργασιών σε ακίνητα.»

6 Το άρθρο 63 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

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

7 Το άρθρο 73 της ίδιας οδηγίας προβλέπει 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.»

8 Το άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει ως 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.»

9 Το άρθρο 273 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

Το βουλγαρικό δίκαιο

10 Το άρθρο 6 του Zakon za danak varhu adobvenata stanbovenata (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας) (DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006, σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2007, στο εξής: ZDDS) έχει ως εξής:

«(1) Ως "παράδοση αγαθών" κατά την έννοια του παρόντος νόμου νοείται η μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας ή άλλου εμπραγμάτου δικαιώματος επί των αγαθών.

Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, ως "παράδοση αγαθών" νοείται επίσης:

[…]

3. (όπως τροποποιήθηκε, DV αριθ. 101 του 2013, σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2014) Η πραγματική διάθεση των αγαθών σε εκτέλεση συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως προβλέπουσας ρητώς τη μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας επί των αγαθών αυτών· η παρούσα διάταξη εφαρμόζεται επίσης όταν, αφενός, η σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως προβλέπει απλώς δικαίωμα προαιρέσεως για τη μεταβίβαση της κυριότητας επί των αγαθών και, αφετέρου, το άθροισμα των οφειλόμενων δυνάμει της εν λόγω συμβάσεως μισθωμάτων, χωρίς τους τόκους κατά το άρθρο 46 παράγραφος 1, σημείο 1, ισούται ακριβώς με το κανονικό τίμημα των αγαθών κατά την ημερομηνία διαθέσεως […]».

11 Το άρθρο 115 του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«(1) Σε περίπτωση μεταβολής της βάσεως επιβολής του φόρου ή ματαιώσεως παραδόσεως για την οποία έχει εκδοθεί τιμολόγιο, ο προμηθευτής υποχρεούται να εκδώσει σημείωμα σχετικό με το τιμολόγιο αυτό.

(2) (όπως συμπληρώθηκε, DV αριθ. 97 του 2016, σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2017) Το σημείωμα εκδίδεται εντός πέντε ημερών από το γεγονός που μνημονεύεται στην παράγραφο 1, και όταν αφορά παράδοση για την οποία έχει εκδοθεί τιμολόγιο στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ που χρεώνεται για την πληρωμή προκαταβολής, εντός προθεσμίας πέντε ημερών από την ημερομηνία επιστροφής, συμψηφισμού ή άλλης εξ επαχθούς αιτίας εξοφλήσεως του ποσού της προβλεφθείσας προκαταβολής, για το επιστραφέν ποσό, το οποίο συμψηφίζεται ή εξοφλείται με άλλο τρόπο.

(3) Σε περίπτωση αυξήσεως της βάσεως επιβολής του φόρου, εκδίδεται χρεωστικό σημείωμα, ενώ σε περίπτωση μειώσεως της βάσεως επιβολής φόρου ή καταγγελίας της πράξεως, εκδίδεται πιστωτικό σημείωμα.

(4) Εκτός από τα ουσιώδη στοιχεία που μνημονεύονται στο άρθρο 114, στο σχετικό με τιμολόγιο σημείωμα πρέπει υποχρεωτικώς να αναγράφεται:

1. ο αριθμός και η ημερομηνία του τιμολογίου για το οποίο εκδίδεται το σημείωμα·

2. η αιτιολογία εκδόσεως του σημειώματος αυτού·

(5) Το σημείωμα εκδίδεται σε δύο τουλάχιστον αντίτυπα: ένα για τον προμηθευτή και ένα για τον παραλήπτη.

(6) Σε περίπτωση ακυρώσεως ή καταγγελίας συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως την οποία αφορά το άρθρο 6, παράγραφος 2, σημείο 3, ο προμηθευτής οφείλει να εκδώσει πιστωτικό σημείωμα που αντιστοιχεί στη διαφορά μεταξύ της βάσεως επιβολής του φόρου της σχετικής με την παράδοση, κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, σημείο 3, και του ποσού που του απομένει βάσει της εν λόγω συμβάσεως χωρίς ΦΠΑ δυνάμει του παρόντος νόμου.

(7) (νέο, DV αριθ. 94 του 2012, σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2013) Το σχετικό με τιμολόγιο σημείωμα μπορεί να μην περιέχει τα ουσιώδη στοιχεία που μνημονεύονται στο άρθρο 114, παράγραφος 1, σημεία 12, 14 και 15, […], εκτός αν αφορά πράξη της οποίας ο τόπος εκπληρώσεως βρίσκεται στο έδαφος κράτους μέλους, ενδοκοινοτική πράξη και εξ αποστάσεως πώληση αγαθών.»

12 Το άρθρο 116 του ZDDS ορίζει τα εξής:

«(1) Δεν επιτρέπεται να γίνουν διορθώσεις και προσθήκες σε τιμολόγια και στα σχετικά με αυτά σημειώματα. Τα έγγραφα που καταρτίστηκαν ή διορθώθηκαν κατά τρόπο εσφαλμένο ακυρώνονται και καταρτίζονται εκ νέου.

(2) Ως καταρτισμένα κατά τρόπο εσφαλμένο θεωρούνται επίσης τα εκδοθέντα τιμολόγια ή τα σχετικά με αυτά σημειώματα στα οποία δεν αναγράφεται ο ΦΠΑ, ενώ θα έπρεπε.

(3) Ως καταρτισμένα κατά τρόπο εσφαλμένο θεωρούνται επίσης τα εκδοθέντα τιμολόγια ή τα σχετικά με αυτά σημειώματα στα οποία αναγράφεται ο ΦΠΑ, ενώ δεν θα έπρεπε.

(4) Όταν τα έγγραφα που έχουν καταρτιστεί ή διορθωθεί κατά τρόπο εσφαλμένο έχουν ληφθεί υπόψη στις λογιστικές καταστάσεις του προμηθευτή ή του αποδέκτη, θα πρέπει, για την ακύρωσή τους, να συνταχθεί, όσον αφορά καθέναν από τους συμβαλλομένους, πρακτικό στο οποίο να αναφέρονται τα εξής:

1. ο λόγος της ακυρώσεως·

2. ο αριθμός και η ημερομηνία του εγγράφου που ακυρώνεται·

3. ο αριθμός και η ημερομηνία του νέου εγγράφου·

4. η υπογραφή των προσώπων που συνέταξαν το πρακτικό για καθέναν από τους συμβαλλομένους.

(5) Όλα τα αντίτυπα των εγγράφων που έχουν ακυρωθεί φυλάσσονται από τον εκδότη και καταχωρίζονται στις λογιστικές καταστάσεις του προμηθευτή και του αποδέκτη σύμφωνα με την εκτελεστική του παρόντος νόμου κανονιστική πράξη.»

13 Η παράγραφος 9 των μεταβατικών και τελικών διατάξεων του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«(1) Σε περίπτωση που, δυνάμει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, η πραγματική διάθεση των αγαθών λαμβάνει χώρα πριν από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, όλες οι επόμενες καταβολές (μηνιαία μισθώματα) σε εκτέλεση της συμβάσεως αυτής, οι οποίες οφείλονται μετά την έναρξη ισχύος του [ZDDS], θεωρούνται μεμονωμένες πράξεις, των οποίων η γενεσιουργός αιτία επέρχεται κατά την ημερομηνία της καταβολής ή, αν είναι προγενέστερη, κατά την ημερομηνία κατά την οποία κατέστη απαιτητή η καταβολή.

(2) Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται μόνον αν, εντός ενός μηνός από την έναρξη ισχύος του [ZDDS], ο υποκείμενος στον φόρο (προμηθευτής) υποβάλλει στην τοπική διεύθυνση της Εθνικής Υπηρεσίας Δημοσίων Εσόδων στην οποία υπάγεται κατάλογο που περιλαμβάνει υποχρεωτικώς τις ακόλουθες πληροφορίες:

1. τον αποδέκτη δυνάμει των συμβάσεων που μνημονεύονται στην παράγραφο 1·

2. τον αριθμό και το ύψος των μηνιαίων μισθωμάτων που προβλέπονται δυνάμει όλων των συμβάσεων και για τα οποία έχει εκδοθεί φορολογικό έγγραφο, πλην όμως δεν έχουν εξοφληθεί·

3. τον αριθμό και το ύψος των μηνιαίων μισθωμάτων που προβλέπονται δυνάμει όλων των συμβάσεων για τις οποίες η γενεσιουργός αιτία κατά την έννοια της παραγράφου 1 θα επέλθει μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου.

(3) Για τις συμβάσεις οι οποίες δεν περιλαμβάνονται σε κατάλογο που υποβάλλεται σύμφωνα με την παράγραφο 2, θεωρείται ότι, κατά την ημερομηνία ενάρξεως ισχύος [του ZDDS], ο υποκείμενος στον φόρο διενεργεί πράξη κατά την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 2, σημείο 3, ως προς την οποία η βάση επιβολής φόρου ισούται με το άθροισμα των μηνιαίων μισθωμάτων που οφείλονται μετά την έναρξη ισχύος [του ZDDS], χωρίς τον ΦΠΑ που οφείλεται επ' αυτών.»

14 Το άρθρο 128 του Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks (κώδικα φορολογικών και κοινωνικοασφαλιστικών διαδικασιών) (DV αριθ. 105, της 29ης Δεκεμβρίου 2005, σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2006, στο εξής: DOPK) προβλέπει τα εξής:

«(1) Τα αχρεωστήτως καταβληθέντα ή εισπραχθέντα ποσά από φόρους, υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, πρόστιμα και χρηματικές κυρώσεις που έχουν επιβληθεί από τις υπηρεσίες εσόδων, καθώς και τα ποσά που μπορούν να επιστραφούν από την Εθνική Υπηρεσία Εσόδων στο πλαίσιο της φορολογικής ή ασφαλιστικής νομοθεσίας, συμψηφίζονται από τις υπηρεσίες εσόδων με σκοπό την εξόφληση ληξιπρόθεσμων οφειλών προς το Δημόσιο τις οποίες συλλέγει η Εθνική Υπηρεσία Εσόδων. Είναι δυνατός ο συμψηφισμός με παραγραφείσα οφειλή, όταν η οφειλή του οφειλέτη κατέστη ληξιπρόθεσμη πριν από την παραγραφή της. […]»

15 Το άρθρο 129 του DOPK προβλέπει τα εξής:

«(1) Ο συμψηφισμός ή η επιστροφή μπορούν να χωρήσουν με πρωτοβουλία της φορολογικής αρχής ή κατόπιν γραπτής αιτήσεως του ενδιαφερομένου. Αν ο νόμος δεν προβλέπει διαφορετικά, η αίτηση συμψηφισμού ή επιστροφής εξετάζεται εφόσον υποβληθεί εντός πενταετίας από την 1η Ιανουαρίου του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο επήλθε η γενεσιουργός αιτία της επιστροφής. […]

[…]

(3) (όπως συμπληρώθηκε, DV αριθ. 108 του 2007) Η πράξη συμψηφισμού ή επιστροφής εκδίδεται εντός προθεσμίας 30 ημερών από την παραλαβή της αιτήσεως, εφόσον δεν έχει διαταχθεί κανένας έλεγχος πριν από τη λήξη της προθεσμίας αυτής. Ακόμη και σε περίπτωση συμψηφισμού ή επιστροφής, συμπεριλαμβανομένης της περιπτώσεως κατά την οποία η πράξη περί της οποίας γίνεται λόγος στην πρώτη περίοδο έχει προσβληθεί με προσφυγή, οι οφειλές από φόρους ή από υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως επιδέχονται έλεγχο. Αν η πράξη έχει προσβληθεί με ένδικη προσφυγή, είναι δυνατόν να εκδοθεί διορθωτική πράξη έως ότου αρχίσουν να ισχύουν τα αποτελέσματα της δικαστικής αποφάσεως. […]

(7) Οι πράξεις συμψηφισμού ή επιστροφής είναι δεκτικές προσφυγής σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για τις προσφυγές κατά των διορθωτικών πράξεων επιβολής φόρου.»

16 Το άρθρο 133 του DOPK ορίζει τα εξής:

«(1) Οφειλή από φόρους ή από υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, που έχει βεβαιωθεί με διορθωτική πράξη η οποία έχει τεθεί σε ισχύ και δεν έχει προσβληθεί με ένδικη προσφυγή, μπορεί να τροποποιηθεί με πρωτοβουλία της υπηρεσίας εσόδων ή κατόπιν αιτήσεως του ενδιαφερομένου.

(2) Η οφειλή τροποποιείται για τους ακόλουθους λόγους:

1. σε περίπτωση που εμφανιστούν νέα στοιχεία ή νέες έγγραφες αποδείξεις που ασκούν ουσιώδη επιρροή για τη διαπίστωση των οφειλών από φόρους ή από υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, των οποίων ο υπάλληλος ή η υπηρεσία που εξέδωσε τη διορθωτική πράξη δεν ήταν δυνατόν να έχει λάβει γνώση πριν από:
   a) την έκδοση της διορθωτικής πράξεως, εφόσον δεν έχει ασκηθεί προσφυγή κατά της πράξεως αυτής·
   b) την έναρξη ισχύος της διορθωτικής πράξεως, εφόσον έχει ασκηθεί προσφυγή κατά της πράξεως αυτής.

2. σε περίπτωση που δεόντως επιληφθέν δικαστήριο διαπιστώσει ότι οι γραπτές εξηγήσεις τρίτου, τα πορίσματα εμπειρογνωμόνων, οι γραπτές δηλώσεις βάσει των οποίων διαπιστώνεται η οφειλή από φόρους ή από υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως, είναι ψευδείς ή ο αποδέκτης της πράξεως, ο εκπρόσωπός του, ή η υπηρεσία εσόδων που έχει μετάσχει στη βεβαίωση των φόρων ή των υποχρεωτικών εισφορών κοινωνικής ασφαλίσεως ή που έχει εξετάσει την προσφυγή κατά της τροποποιητικής πράξεως, διέπραξε ποινικό αδίκημα.

3. σε περίπτωση που η βεβαίωση της οφειλής στηρίζεται σε έγγραφο το οποίο έχει δεόντως αναγνωριστεί με δικαστική απόφαση ως ψευδές, ως περιέχον ψευδείς πληροφορίες ή έχει πρσβληθεί δεόντως ·

4. σε περίπτωση που η διαπίστωση της οφειλής στηρίζεται σε πράξη δικαστηρίου ή άλλης κρατικής αρχής η οποία ακυρώθηκε στη συνέχεια·

5. σε περίπτωση που εκδόθηκε και τέθηκε σε ισχύ άλλη αντίθετη διορθωτική πράξη όσον αφορά τις ίδιες οφειλές, το ίδιο χρονικό διάστημα και τον ίδιο υποκείμενο στον φόρο. […]»

17 Το άρθρο 134 του DOPK έχει ως εξής:

«(1) (όπως συμπληρώθηκε, DV αριθ. 94 του 2015, σε ισχύ από 1ης Ιανουαρίου 2016) Η υπηρεσία εσόδων που διαπιστώνει ορισμένο λόγο τροποποιήσεως σύμφωνα με το άρθρο 133, παράγραφος 2, ενημερώνει τον κατά τόπον αρμόδιο διευθυντή αιτιολογώντας την ύπαρξη του λόγου. Αφού εκτιμήσει την ύπαρξη λόγου τροποποιήσεως, ο κατά τόπον αρμόδιος διευθυντής μπορεί να ζητήσει ή να αποφασίσει να αναθέσει τη διενέργεια ελέγχου που καθιστά δυνατή την τροποποίηση των ήδη καθορισθεισών οφειλών από φόρους ή από υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως.

(2) Ο ενδιαφερόμενος μπορεί να υποβάλει γραπτή αίτηση στον κατά τόπον αρμόδιο διευθυντή επισυνάπτοντας τα αποδεικτικά στοιχεία που επικαλείται.

(3) Η τροποποίηση επιτρέπεται εφόσον η απόφαση με την οποία διατάσσεται ο έλεγχος εκδοθεί ή εφόσον η αίτηση τροποποιήσεως υποβληθεί εντός τριών μηνών από τη γνώση του λόγου τροποποιήσεως και πριν από τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπεται στο άρθρο 109.

(4) Εντός προθεσμίας 30 ημερών από την υποβολή της αιτήσεως που μνημονεύεται στην παράγραφο 2, ο κατά τόπον αρμόδιος διευθυντής διατάσσει ή αρνείται τη διενέργεια ελέγχου με αιτιολογημένη απόφαση. Αντίγραφο της απορριπτικής αποφάσεως αποστέλλεται στον υποβαλόντα την αίτηση εντός επτά ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία ελήφθη η απόφαση και το αργότερο 14 ημέρες μετά τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπεται στην πρώτη περίοδο της παρούσας παραγράφου.

(5) (όπως τροποποιήθηκε, DV αριθ. 30 του 2006, σε ισχύ από 1ης Μαρτίου 2007). Ο ενδιαφερόμενος μπορεί να ασκήσει προσφυγή κατά της απορριπτικής αποφάσεως εντός 14 ημερών από την παραλαβή της αποφάσεως και, σε περίπτωση σιωπηρής απορρίψεως, εντός προθεσμίας 30 ημερών από τη λήξη

της προθεσμίας απαντήσεως, ενώπιον του διοικητικού δικαστηρίου που είναι αρμόδιο για την εξέταση της προσφυγής κατά της διορθωτικής πράξεως. Η προσφυγή ασκείται μέσω του κατά τόπον αρμοδίου διευθυντή. Το δικαστήριο αποφαίνεται επί της προσφυγής με διάταξη η οποία δεν υπόκειται σε ένδικο μέσο.

(6) Εφόσον διαπιστωθεί ότι η οφειλή από φόρους ή από υποχρεωτικές εισφορές κοινωνικής ασφαλίσεως καθορίστηκε σε ποσό μεγαλύτερο ή μικρότερο από το οφειλόμενο, εκδίδεται διορθωτική πράξη με αντικείμενο τη διαφορά. Εάν έχει εισπραχθεί υπερβάλλον ποσό, το ποσό αυτό συμψηφίζεται ή επιστρέφεται με τη διορθωτική πράξη.»

18 Το άρθρο 87 του Zakon za zadalzheniata i dogovorite (νόμου περί ενοχικών σχέσεων και συμβάσεων) (στο εξής: ZZD) προβλέπει τα εξής:

«(1) Εάν επί αμφοτεροβαρούς συμβάσεως ο οφειλέτης αδυνατεί υπαιτίως να προβεί στην παροχή, ο δανειστής μπορεί, εάν θέσει στον οφειλέτη εύλογη προθεσμία προς εκπλήρωση της παροχής και του δηλώσει ότι μετά τη λήξη της προθεσμίας η σύμβαση λύεται λόγω υπαναχωρήσεως, να υπαναχωρήσει από τη σύμβαση. Η σχετική δήλωση πρέπει να γίνει γραπτώς, εάν η σύμβαση συνήφθη γραπτώς. […]»

19 Το άρθρο 88 του ZZD ορίζει τα εξής:

«(1) Η υπαναχώρηση έχει αναδρομικό αποτέλεσμα εκτός αν η σύμβαση είναι διαρκής ή συνίσταται σε επαναλαμβανόμενες παροχές. Ο δανειστής έχει δικαίωμα αποζημιώσεως για τις ζημίες που προκάλεσε η μη εκτέλεση της συμβάσεως. […]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

20 Στις 6 Φεβρουαρίου 2006 η εταιρία «BA Kreditanstalt bulus» EOOD (στο εξής: Bulus ή εκμισθωτής), στα δικαιώματα της οποίας υπεισήλθε η Unicredit, συνήψε με τη «Vizatel» OOD (στο εξής: μισθωτής) σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως με δικαίωμα αγοράς, δυνάμει της οποίας ο εκμισθωτής αναλάμβανε την υποχρέωση να αγοράσει οικόπεδο που όριζε ο μισθωτής, να κατασκευάσει κτίριο στο οικόπεδο αυτό και να θέσει το σύνολο στη διάθεση του μισθωτή.

21 Η σύμβαση αυτή συνήφθη για διάρκεια 11 ετών με αφετηρία την αρχή του μήνα που επόταν της υλικής παραδόσεως του αντικειμένου της συμβάσεως, έναντι μηνιαίου μισθώματος. Στη σύμβαση προβλεπόταν ότι ο εκμισθωτής μπορεί να καταγγείλει τη σύμβαση σε περίπτωση μη καταβολής τουλάχιστον τριών μισθωμάτων από τον μισθωτή και να απαιτήσει την καταβολή αποζημιώσεως ίσης με το άθροισμα όλων των μη καταβεβλημένων μισθωμάτων για ολόκληρη τη συμφωνημένη διάρκεια της χρηματοδοτικής μισθώσεως.

22 Στις 5 Δεκεμβρίου 2006 το αντικείμενο της συμβάσεως παραδόθηκε στον μισθωτή και στις 28 Δεκεμβρίου 2006 ο εκμισθωτής εξέδωσε τιμολόγιο με ΦΠΑ για το πρώτο μίσθωμα. Με διορθωτική πράξη της 14ης Φεβρουαρίου 2008, η βουλγαρική φορολογική διοίκηση βεβαίωσε οφειλή της Bulus για ΦΠΑ, την οποία υπολόγισε στηριζόμενη σε βάση επιβολής ίση προς το σύνολο των μισθωμάτων που οφείλονταν για ολόκληρη τη συμφωνημένη διάρκεια ισχύος της συμβάσεως και, στη συνέχεια, την συμψήφισε με φορολογική απαίτηση που είχε η εταιρία αυτή έναντι του Δημοσίου.

23 Μολονότι ο εκμισθωτής εξακολούθησε να εκδίδει τιμολόγια με ΦΠΑ έως τις 29 Οκτωβρίου 2010 και, στη συνέχεια, από τις 4 Αυγούστου 2011 έως τις 31 Αυγούστου 2012, ο μισθωτής έπαυσε να καταβάλει τα ληξιπρόθεσμα μισθώματα από τον Απρίλιο του 2009. Λόγω της υπαίτιας μη εκπληρώσεως των υποχρεώσεων του μισθωτή, η Bulus κατήγγειλε τη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως από τις 6 Ιουνίου 2015.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, η Bulus ζήτησε από τη βουλγαρική φορολογική διοίκηση να της επιστρέψει τον ΦΠΑ που είχε υπολογιστεί με τη διορθωτική πράξη της 14ης Φεβρουαρίου 2008. Ωστόσο, το αίτημά της απορρίφθηκε με απόφαση της αρμόδιας υπηρεσίας εσόδων, η οποία επιβεβαιώθηκε από τον Direktor.

25 Η Bulus άσκησε ενώπιον του Administrativen sad Sofia (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας, Βουλγαρία) προσφυγή κατά της ως άνω αποφάσεως, την οποία το δικαστήριο αυτό απέρριψε.

26 Η Unicredit, η οποία υπεισήλθε στα δικαιώματα της Bulus, άσκησε αναίρεση κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του Varhoven administrativen sad (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Βουλγαρία). Υποστηρίζει, μεταξύ άλλων, ότι η απόφαση του Administrativen sad Sofia (διοικητικού πρωτοδικείου Σόφιας) συνεπάγεται προσβολή του δικαιώματος προς μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση καταγγελίας συμβάσεως, το οποίο διασφαλίζεται με το άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

27 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι το δικαίωμα προς διόρθωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, στην περίπτωση κατά την οποία η βάση επιβολής αυτή έχει καθοριστεί με διορθωτική πράξη που έχει τεθεί σε ισχύ, και όχι με τιμολόγιο, δεν τυγχάνει εφαρμογής, εφόσον πρόκειται για διοικητική πράξη με την οποία βεβαιώνεται φορολογική οφειλή. Εξάλλου, και ακόμη και αν υποτεθεί ότι το ως άνω δικαίωμα προς διόρθωση τυγχάνει εφαρμογής, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ, αφενός, του χρονικού διαστήματος κατά τη διάρκεια του οποίου τα ληξιπρόθεσμα μισθώματα εξοφλήθηκαν από τον μισθωτή και ως προς το οποίο δεν συντρέχει λόγος διορθώσεως της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ και, αφετέρου, του χρονικού διαστήματος κατά τη διάρκεια του οποίου τα ληξιπρόθεσμα μισθώματα δεν εξοφλήθηκαν από τον μισθωτή έως την καταγγελία της συμβάσεως λόγω μερικής μη καταβολής και ως προς το οποίο η επαναφορά των πραγμάτων στην προ της συνάψεως της συμβάσεως κατάσταση είναι, κατά το εθνικό δίκαιο, αδύνατη. Επίσης, αν υποτεθεί ότι πρόκειται για περίπτωση μερικής μη καταβολής κατά την έννοια του άρθρου 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ, το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι καμία διάταξη του βουλγαρικού δικαίου δεν ρυθμίζει τις λεπτομέρειες σχετικά με τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου που έχει καθοριστεί με διορθωτική πράξη σε περίπτωση μερικής ή ολικής μη καταβολής.

28 Τέλος, το αιτούν δικαστήριο διατυπώνει αμφιβολίες ως προς τη διόρθωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ για το χρονικό διάστημα από την καταγγελία της συμβάσεως έως τη συμφωνημένη λήξη της ισχύος της, δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται, αφενός, ότι το αντικείμενο της συμβάσεως παραδόθηκε στον εκμισθωτή πριν από τη λήξη ισχύος της συμβάσεως αυτής ούτε, αφετέρου, ότι οι οφειλές του μισθωτή εξοφλήθηκαν οριστικώς, λαμβανομένης υπόψη της ρήτρας της εν λόγω συμβάσεως η οποία προέβλεπε την καταβολή στον εκμισθωτή αποζημιώσεως λόγω καταγγελίας σε περίπτωση υπαίτιας μη εκπληρώσεως.

29 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Varhoven administrativen sad (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Σε περίπτωση καταγγελίας μιας συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, επιτρέπει η διάταξη του άρθρου 90, παράγραφος 1, της [οδηγίας περί ΦΠΑ] τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου και την επιστροφή του ΦΠΑ, ο οποίος καθορίστηκε με διορθωτική πράξη που τέθηκε σε ισχύ και υπολογίστηκε επί βάσεως επιβολής φόρου αποτελούμενης από το σύνολο των μηνιαίων μισθωμάτων για όλη τη διάρκεια ισχύος της συμβάσεως;

2) Εφόσον δοθεί καταφατική απάντηση στο πρώτο ερώτημα, σε περίπτωση καταγγελίας συμβάσεως λόγω μερικής μη καταβολής των μισθωμάτων, ποια από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 90, παράγραφος 1, της [οδηγίας περί ΦΠΑ] μπορεί να επικαλεσθεί ο εκμισθωτής κατά κράτους μέλους προκειμένου να επιτύχει τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου μέχρι του ύψους των μισθωμάτων που οφείλονται μεν, πλην όμως δεν έχουν καταβληθεί κατά το χρονικό

διάστημα από την παύση των καταβολών έως την καταγγελία της συμβάσεως, δεδομένου ότι η καταγγελία δεν έχει αναδρομική ενέργεια, πράγμα το οποίο επιβεβαιώνεται από ρήτρα της συμβάσεως;

3) Μπορεί, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφος 2, της [οδηγίας περί ΦΠΑ] να γίνει δεκτό ότι σε μια περίπτωση όπως η υπό κρίση συντρέχει πράγματι εξαίρεση από την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου;

4) Μπορεί, κατ' ορθή ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφος 1, της [οδηγίας περί ΦΠΑ] να γίνει δεκτό ότι ο όρος " καταγγελία" κατά την εν λόγω διάταξη καταλαμβάνει την περίπτωση κατά την οποία, στο πλαίσιο συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως χωρίς δικαίωμα προαιρέσεως, ο εκμισθωτής δεν μπορεί πλέον να αξιώσει την καταβολή του μισθώματος από τον μισθωτή εκ του λόγου ότι κατήγγειλε τη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως λόγω υπαίτιας μη εκπληρώσεως από τον μισθωτή των συμβατικών του υποχρεώσεων, αλλά δυνάμει της συμβάσεως έχει δικαίωμα αποζημιώσεως ίσης με το συνολικό ποσό των μη καταβεβλημένων μισθωμάτων που θα καθίσταντο ληξιπρόθεσμα έως τη λήξη της διάρκειας της μισθώσεως;»

Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου

30 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 (αποφάσεις της 15ης Σεπτεμβρίου 2011, Słaby κ.λπ., C-180/10 και C-181/10, EU:C:2011:589, σκέψη 27, καθώς και της 21ης Νοεμβρίου 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, σκέψη 34).

31 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 (απόφαση της 27ης Ιουνίου 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, σκέψη 18).

32 Αντιθέτως, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να ερμηνεύει το δίκαιο της Ένωσης όταν τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης είναι εν μέρει μεταγενέστερα της ημερομηνίας προσχωρήσεως του κράτους μέλους στην Ένωση (απόφαση της 15ης Απριλίου 2010, CIBA, C-96/08, EU:C:2010:185, σκέψη 15) ή όταν ανάγονται σε σύμβαση συναφθείσα πριν από την προσχώρηση του κράτους μέλους στην Ένωση και η κατάσταση αυτή εξακολούθησε να παράγει αποτελέσματα μετά την εν λόγω ημερομηνία (βλ. κατ' αναλογία, όσον αφορά σύμβαση μισθώσεως, απόφαση της 15ης Δεκεμβρίου 2016, Nemec, C-256/15, EU:C:2016:954, σκέψεις 22 και 23, καθώς και, όσον αφορά τη σύσταση επικαρπίας διά συμβάσεως, απόφαση της 6ης Μαρτίου 2018, SEGRO και Horváth, C-52/16 και C-113/16, EU:C:2018:157, σκέψεις 38 και 40).

33 Εν προκειμένω, η σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως συνήφθη τον Φεβρουάριο του 2006 και ο ΦΠΑ κατέστη απαιτητός από της υλικής παραδόσεως του αγαθού που αποτελούσε αντικείμενο της συμβάσεως τον Δεκέμβριο του 2006. Επομένως, τα πραγματικά περιστατικά της διαφοράς της κύριας δίκης και το χρονικό διάστημα της εισπράξεως είναι προγενέστερα της ημερομηνίας προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ένωση, ήτοι της 1ης Ιανουαρίου 2007.

34 Εντούτοις, επρόκειτο για διαρκή σύμβαση δυνάμει της οποίας ο μισθωτής υποχρεούτο να καταβάλει επί ένδεκα έτη, αρχής γενομένης από τις 28 Δεκεμβρίου 2006, μισθώματα υποκείμενα στον ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η έννομη κατάσταση που προέκυψε από τη σύμβαση αυτή εξακολούθησε να παράγει αποτελέσματα μετά την ημερομηνία προσχωρήσεως της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας στην Ένωση.

35 Επομένως, λαμβανομένων υπόψη των χαρακτηριστικών της συγκεκριμένης συμβάσεως και της εξακολουθήσεως παραγωγής των εννόμων αποτελεσμάτων της μετά την ημερομηνία προσχωρήσεως του ως άνω κράτους μέλους στην Ένωση, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να αποφανθεί επί των προδικαστικών ερωτημάτων που αφορούν τις φορολογικές συνέπειες της εκτελέσεως της συμβάσεως αυτής.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

36 Με το πρώτο προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι επιτρέπει, σε περίπτωση καταγγελίας συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ ο οποίος υπολογίστηκε κατ' αποκοπήν με διορθωτική πράξη επί του συνόλου των μισθωμάτων που οφείλονταν για ολόκληρη τη συμφωνημένη διάρκεια ισχύος της συμβάσεως, μολονότι η διορθωτική αυτή πράξη τέθηκε σε ισχύ και συνιστά, ως εκ τούτου, «οριστική διοικητική πράξη» που βεβαιώνει φορολογική οφειλή.

37 Συναφώς υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής, το οποίο αφορά τις περιπτώσεις ακυρώσεως, καταγγελίας, λύσεως, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μειώσεως της τιμής που επέρχεται μετά τη διενέργεια της πράξεως, υποχρεώνει τα κράτη μέλη να μειώνουν τη βάση επιβολής του φόρου, άρα και του ποσού του ΦΠΑ που οφείλει ο υποκείμενος στον φόρο, όταν μετά τη διενέργεια της πράξεως ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή ένα μέρος της. Η διάταξη αυτή αποτελεί έκφραση μιας θεμελιώδους αρχής της οδηγίας περί ΦΠΑ 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 (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

38 Υπενθυμίζεται επίσης ότι, μολονότι τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν, δυνάμει του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ, τις υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, τα μέτρα αυτά δεν μπορούν καταρχήν να εισάγουν παρέκκλιση από την τήρηση των κανόνων που διέπουν τη βάση επιβολής του φόρου παρά μόνο στον βαθμό κατά τον οποίο τούτο είναι απολύτως αναγκαίο για την επίτευξη του συγκεκριμένου αυτού σκοπού. Ειδικότερα, τα μέτρα αυτά πρέπει να θίγουν όσο το δυνατό λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της οδηγίας περί ΦΠΑ και, επομένως, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπο ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, σκέψεις 31 και 33).

39 Συνεπώς, οι διατυπώσεις που οφείλουν να εκπληρώνουν οι υποκείμενοι στον φόρο για να ασκούν ενώπιον των φορολογικών αρχών το δικαίωμα μειώσεως της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ πρέπει να συνίστανται μόνο στις διατυπώσεις χάρη στις οποίες αποδεικνύεται ότι, μετά τη διενέργεια της πράξεως, η αντιπαροχή ή ένα μέρος της δεν πρόκειται οριστικά να καταβληθεί. Στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται συναφώς να εξακριβώνουν ότι ανταποκρίνονται στην επιταγή αυτή οι διατυπώσεις που απαιτούνται στο οικείο κράτος μέλος (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2018, Tratave, C-672/17, EU:C:2018:989, σκέψη 34).

40 Η έκδοση, όμως, διορθωτικής πράξεως, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν μπορεί να αποτελεί διατύπωση που αποσκοπεί στη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και στην αποφυγή της απάτης κατά την έννοια του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

41 Επομένως, η έκδοση διορθωτικής πράξεως, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, δεν είναι αφ' εαυτής ικανή να αποτελέσει λόγο για τον οποίο ο υποκείμενος στον φόρο δεν θα μπορεί να επικαλεστεί, στη συνέχεια, το δικαίωμά του προς μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση καταγγελίας της συμβάσεως.

42 Η ανωτέρω διαπίστωση ισχύει, λαμβανομένων υπόψη των αρχών που υπομνήσθηκαν ανωτέρω, έστω και αν, όπως υπογραμμίζει το αιτούν δικαστήριο, η διορθωτική πράξη έχει, κατ' εφαρμογήν των εθνικών κανόνων, αποκτήσει «οριστικό» χαρακτήρα, δηλαδή δεν υπόκειται πλέον σε προσφυγή.

43 Επομένως, στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι επιτρέπει, σε περίπτωση καταγγελίας συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ ο οποίος υπολογίστηκε κατ' αποκοπήν με διορθωτική πράξη επί του συνόλου των μισθωμάτων που οφείλονταν για ολόκληρη τη συμφωνημένη διάρκεια ισχύος της συμβάσεως, μολονότι η διορθωτική αυτή πράξη τέθηκε σε ισχύ και συνιστά, ως εκ τούτου, «οριστική διοικητική πράξη» που βεβαιώνει φορολογική οφειλή κατ' εφαρμογήν του εθνικού δικαίου.

Επί του δευτέρου έως τετάρτου ερωτήματος

Επί του παραδεκτού του τετάρτου ερωτήματος

44 Η Βουλγαρική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα είναι απαράδεκτο. Κατά την άποψή της, αφενός, η ρήτρα που προβλέπει αποζημίωση σε περίπτωση καταγγελίας της συμβάσεως λόγω υπαίτιας μη εκπληρώσεως των συμβατικών υποχρεώσεων είναι άκυρη διότι αντίκειται στη δημόσια τάξη κατά το εθνικό δίκαιο. Αφετέρου, το προδικαστικό αυτό ερώτημα αφορά σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως χωρίς δικαίωμα προαιρέσεως, ενώ η επίμαχη στην κύρια δίκη σύμβαση προβλέπει τουναντίον δικαίωμα αγοράς.

45 Συναφώς, υπενθυμίζεται ότι, στο πλαίσιο της καθιερούμενης με το άρθρο 267 ΣΛΕΕ συνεργασίας μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο το οποίο έχει επιληφθεί της διαφοράς και το οποίο φέρει την ευθύνη της εκδοθησομένης δικαστικής αποφάσεως να αξιολογήσει, λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες της υποθέσεως, τόσο την αναγκαιότητα προδικαστικής αποφάσεως για την έκδοση της δικής του αποφάσεως όσο και το λυσιτελές των ερωτημάτων που υποβάλλει στο Δικαστήριο. Ως εκ τούτου, εφόσον τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Δικαστήριο υποχρεούται, καταρχήν, να αποφανθεί (απόφαση της 5ης Μαρτίου 2019, Eesti Pagar, C-349/17, EU:C:2019:172, σκέψη 47).

46 Ως εκ τούτου, τεκμαίρεται ότι τα σχετικά με την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης προδικαστικά ερωτήματα τα οποία υπέβαλε το εθνικό δικαστήριο, εντός του νομικού και πραγματικού πλαισίου το οποίο αυτό προσδιορίζει με δική του ευθύνη και την ακρίβεια του οποίου δεν οφείλει να ελέγξει το Δικαστήριο, υποβάλλονται λυσιτελώς. Το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει αίτηση εθνικού δικαστηρίου για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως μόνον όταν είναι πρόδηλο ότι η ζητούμενη ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης ουδεμία σχέση έχει με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή ακόμη όταν το Δικαστήριο δεν έχει στη διάθεσή του τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που του είναι αναγκαία για να δώσει χρήσιμη απάντηση στα ερωτήματα που του έχουν υποβληθεί (απόφαση της 23ης Ιανουαρίου 2019, M.A. κ.λπ., C-661/17, EU:C:2019:53, σκέψη 50).

47 Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας προδικαστικής παραπομπής, δεν είναι αρμόδιο να αποφαίνεται επί της ερμηνείας εθνικών διατάξεων και να κρίνει αν η ερμηνεία τους από το εθνικό δικαστήριο είναι ορθή, δεδομένου ότι η ερμηνεία αυτή εμπίπτει στην

αποκλειστική αρμοδιότητα των εθνικών δικαστηρίων (αποφάσεις της 16ης Φεβρουαρίου 2017, Sios Finance EFC, C-555/14, EU:C:2017:121, σκέψη 21, καθώς και της 14ης Ιουνίου 2017, Online Games κ.λπ., C-685/15, EU:C:2017:452, σκέψη 45).

48 Τέλος, γίνεται παγίως δεκτό ότι, στο πλαίσιο του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, το Δικαστήριο δεν έχει αρμοδιότητα να εφαρμόσει τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης σε μια συγκεκριμένη υπόθεση. Συνεπώς, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί στους απαραίτητους νομικούς χαρακτηρισμούς για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης. Αντιθέτως, στο Δικαστήριο εναπόκειται να του παράσχει όλα τα αναγκαία στοιχεία προκειμένου να το καθοδηγήσει στην εκτίμηση αυτή, αναδιατυπώνοντας, ενδεχομένως, το υποβληθέν ενώπιόν του ερώτημα (απόφαση της 2ας Ιουλίου 2015, υπόθεση C-209/14, NLB Leasing, EU:C:2015:440, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

49 Εν προκειμένω, η Βουλγαρική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι η ρήτρα που προβλέπει αποζημίωση σε περίπτωση καταγγελίας της συμβάσεως λόγω υπαίτιας μη εκπληρώσεως είναι άκυρη διότι αντίκειται στη δημόσια τάξη κατά το εθνικό δίκαιο. Δεν εναπόκειται, όμως, στο Δικαστήριο να αποφανθεί επί της ερμηνείας του εθνικού δικαίου ούτε να βεβαιωθεί για την ακρίβεια του νομικού και πραγματικού πλαισίου που προσδιόρισε το αιτούν δικαστήριο.

50 Εξάλλου, από την ενώπιον του Δικαστηρίου δικογραφία προκύπτει, όπως επισημαίνει η Βουλγαρική Κυβέρνηση, ότι η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως προβλέπει δικαίωμα αγοράς. Ωστόσο, η εκ πρώτης όψεως εσφαλμένη αναφορά περί απουσίας τέτοιου δικαιώματος, η οποία γίνεται σε χωρίο του προδικαστικού ερωτήματος, δεν είναι ικανή να καταστήσει το υποβληθέν ερώτημα αμιγώς υποθετικό. Επιπλέον, στο πλαίσιο της διαδικασίας προδικαστικής παραπομπής, εναπόκειται στο Δικαστήριο να παράσχει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, αναδιατυπώνοντας, εφόσον συντρέχει περίπτωση, το ερώτημα που του έχει υποβληθεί.

51 Υπό τις συνθήκες αυτές, το τέταρτο ερώτημα, το οποίο θα θεωρηθεί από το Δικαστήριο ως αναφερόμενο, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο στη σκέψη 4 της διατάξεως περί παραπομπής, σε σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως που προβλέπει δικαίωμα αγοράς, είναι παραδεκτό.

Επί της ουσίας

52 Με το δεύτερο έως και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν το άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, υφίσταται «καταγγελία» ή «μη καταβολή» δυνάμενη να εμπίπτει στην προβλεπόμενη με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού παρέκκλιση από την υποχρέωση μειώσεως της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, αφενός, όταν δεν έχει καταβληθεί μέρος των οφειλόμενων μισθωμάτων δυνάμει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως για το χρονικό διάστημα από την παύση των καταβολών έως την καταγγελία της συμβάσεως, δεδομένου ότι αυτή δεν έχει αναδρομική ενέργεια, και, αφετέρου, όταν δεν έχει καταβληθεί η αποζημίωση που οφείλεται σε περίπτωση πρόωρης λύσεως της συμβάσεως λόγω καταγγελίας και που αντιστοιχεί στο άθροισμα όλων των μισθωμάτων που δεν καταβλήθηκαν έως τη συμφωνημένη ημερομηνία λήξεως της ισχύος της συμβάσεως αυτής.

53 Το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει στα κράτη μέλη, σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, να παρεκκλίνουν από τον κανόνα που υπομνήσθηκε στη σκέψη 37 της παρούσας αποφάσεως, σύμφωνα με τον οποίο τα κράτη μέλη υποχρεούνται να προβλέπουν ότι η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα οσάκις, μετά τη διενέργεια της πράξεως, ο υποκείμενος στον φόρο δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή μέρος της.

54 Όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, η ως άνω δυνατότητα παρεκκλίσεως, η οποία ισχύει αυστηρώς μόνο στην περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής του τιμήματος, στηρίζεται στην παραδοχή ότι η μη καταβολή της αντιπαροχής ενδέχεται, υπό ορισμένες περιστάσεις και λόγω του ισχύοντος εντός του οικείου κράτους μέλους δικαίου, να είναι δυσχερώς διακριβώσιμη ή να είναι απλώς προσωρινή (απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 17).

55 Πράγματι, η μη καταβολή του τιμήματος της πωλήσεως δεν επαναφέρει τα συμβαλλόμενα μέρη στην προ της συνάψεως της συμβάσεως κατάστασή τους. Αφενός, ο αγοραστής εξακολουθεί, τουλάχιστον, να οφείλει ολόκληρο το αρχικώς συμφωνηθέν τίμημα σε περίπτωση ολικής μη καταβολής ή το μέρος εκείνο του τιμήματος που δεν έχει αποπληρωθεί σε περίπτωση μερικής μη καταβολής. Αφετέρου, ο πωλητής εξακολουθεί καταρχήν να έχει απαίτηση καταβολής του τιμήματος, της οποίας την ικανοποίηση μπορεί να επιδιώξει δικαστικώς (πρβλ. απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψη 29).

56 Υπό τις συνθήκες αυτές, ενώ οι όροι «ακύρωση», «λύση» και «καταγγελία» αφορούν καταστάσεις στις οποίες η υποχρέωση του οφειλέτη να εξοφλήσει την οφειλή του είτε αποσβέννυται πλήρως είτε παγιώνεται σε ποσό συγκεκριμένου ύψους, χαρακτηριστικό της μη καταβολής είναι η αβεβαιότητα η οποία αποτελεί εγγενές στοιχείο της μη οριστικής φύσεώς της (πρβλ. απόφαση της 12ης Οκτωβρίου 2017, Lombard Ingatlan Lízing, C-404/16, EU:C:2017:759, σκέψεις 30 και 31).

57 Όσον αφορά, πρώτον, τα μισθώματα που οφείλονταν για το χρονικό διάστημα από την παύση των καταβολών έως την καταγγελία της επίμαχης συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, επισημαίνεται ότι, εν προκειμένω, ο εκμισθωτής κατήγγειλε τη σύμβαση αυτή από τις 6 Ιουνίου 2015. Εντούτοις, δεδομένου ότι η καταγγελία έχει ενέργεια μόνο για το μέλλον, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 88 του ZZD, τα ληξιπρόθεσμα μισθώματα που δεν καταβλήθηκαν από τον μισθωτή πριν από την ημερομηνία καταγγελίας της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως εξακολουθούν να οφείλονται και ο εκμισθωτής εξακολουθεί, καταρχήν, να έχει απαίτηση καταβολής, της οποίας την ικανοποίηση μπορεί να επιδιώξει δικαστικώς.

58 Επομένως, η προβλεπόμενη με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ανάλογη μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση καταγγελίας δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε μια τέτοια απαίτηση, η οποία δεν θίγεται από την καταγγελία της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως.

59 Από τα ανωτέρω έπεται ότι η μη καταβολή μέρους των ληξιπρόθεσμων μισθωμάτων που αφορούν το χρονικό διάστημα πριν από την καταγγελία της συμβάσεως συνιστά περίπτωση μερικής μη καταβολής, κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε σχέση με την οποία το οικείο κράτος μέλος δύναται, όπως προκύπτει από τις σκέψεις 53 και 54 της παρούσας αποφάσεως, να κάνει χρήση της ευχέρειάς του να παρεκκλίνει από την υποχρέωση μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου, όπως η ευχέρεια αυτή προβλέπεται με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού.

60 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι εθνική διάταξη που δεν απαριθμεί μεταξύ των περιπτώσεων στις οποίες μειώνεται η βάση επιβολής του φόρου την περίπτωση της μη καταβολής του τιμήματος που έχει οριστεί για τη συγκεκριμένη πράξη πρέπει να θεωρηθεί ως το αποτέλεσμα της ασκήσεως από το κράτος μέλος της ευχέρειας προς παρέκκλιση, την οποία του παρέχει το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ (απόφαση της 15ης Μαΐου 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, σκέψη 24).

61 Το αιτούν δικαστήριο δηλώνει, όμως, ότι το βουλγαρικό δίκαιο δεν περιλαμβάνει διατάξεις που να επιτρέπουν τη μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ σε περίπτωση μη καταβολής, δεδομένου ότι το άρθρο 115 του ZDDS προβλέπει τέτοια διόρθωση μόνο σε περίπτωση ακυρώσεως ή καταγγελίας. Ως εκ τούτου, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι η Δημοκρατία της Βουλγαρίας έκανε χρήση της ευχέρειάς της να παρεκκλίνει από την υποχρέωση μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου σε περίπτωση μη καταβολής, με αποτέλεσμα ο εκμισθωτής να μην μπορεί να επικαλεστεί τέτοιο δικαίωμα.

62 Τούτου δοθέντος, ένας τρόπος με τον οποίο μπορεί να ληφθεί υπόψη η αβεβαιότητα ως προς την είσπραξη των οφειλόμενων ποσών, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, είναι να μην έχει ο υποκείμενος στον φόρο δικαίωμα σε μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου για όσο χρόνο η ικανοποίηση της απαιτήσεως δεν έχει καταστεί οριστικώς αδύνατη. Ένας άλλος τρόπος είναι να παρασχεθεί το δικαίωμα μειώσεως στην περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο πιθανολογεί ευλόγως ότι η οφειλή του δεν θα εξοφληθεί, με την επιφύλαξη της δυνατότητας επανυπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου προς τα άνω αν υπάρξει, παρά ταύτα, καταβολή. Σε μια τέτοια περίπτωση, οι εθνικές αρχές θα πρέπει να καθορίσουν, τηρουμένης της αρχής της αναλογικότητας και υπό τον έλεγχο των δικαστηρίων, τα αποδεικτικά στοιχεία που οφείλει να προσκομίσει ο υποκείμενος στον φόρο για να αποδείξει την πιθανολογούμενη παρατεταμένη χρονική διάρκεια της μη καταβολής, αναλόγως των ιδιαιτεροτήτων του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου. Μια τέτοια ρύθμιση θα ήταν επίσης αποτελεσματική για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και, ταυτόχρονα, λιγότερο επαχθής για τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος διασφαλίζει την προχρηματοδότηση του ΦΠΑ εισπράττοντάς τον για λογαριασμό του Δημοσίου (πρβλ. απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 27).

63 Συναφώς έχει κριθεί ότι η ανωτέρω διαπίστωση ισχύει κατά μείζονα λόγο στο πλαίσιο εθνικής νομοθεσίας κατ' εφαρμογήν της οποίας βεβαιότητα περί του ότι η ικανοποίηση της απαιτήσεως έχει καταστεί οριστικώς αδύνατη μπορεί να υπάρξει, στην πράξη, μόνον κατόπιν της παρελεύσεως δεκαετίας. Ένα τέτοιο χρονικό διάστημα είναι, εν πάση περιπτώσει, ικανό να επιβαρύνει τους επιχειρηματίες που υπόκεινται στη νομοθεσία αυτή, οσάκις αντιμετωπίζουν το ενδεχόμενο μη εξοφλήσεως τιμολογίου, με ταμειακό μειονέκτημα σε σχέση με τους ανταγωνιστές τους άλλων κρατών μελών, το οποίο προδήλως δύναται να κλονίσει τον σκοπό φορολογικής εναρμονίσεως που επιδιώκεται με την οδηγία περί ΦΠΑ (απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2017, Di Maura, C-246/16, EU:C:2017:887, σκέψη 28).

64 Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι ο μισθωτής έπαυσε να καταβάλλει τα μισθώματα που όφειλε από τον Απρίλιο του 2009, ήτοι εννέα περίπου έτη πριν από την ημερομηνία εκδόσεως της αποφάσεως περί παραπομπής. Συνεπώς, με βάση όσα ελέχθησαν ανωτέρω, η μη είσπραξη από τον υποκείμενο στον φόρο των οφειλόμενων προς τον ίδιο ποσών επί παρατεταμένο χρονικό διάστημα οδηγεί στο συμπέρασμα ότι ο υποκείμενος αυτός ευλόγως πιθανολογεί ότι η οφειλή του δεν θα εξοφληθεί, οι δε εθνικές αρχές οφείλουν να βεβαιωθούν, υπό τον έλεγχο των δικαστηρίων, ότι όντως συντρέχει τέτοια περίπτωση λαμβάνοντας υπόψη τα προσκομιζόμενα προς τον σκοπό αυτό αποδεικτικά στοιχεία.

65 Υπό τις συνθήκες αυτές, η ευχέρεια παρεκκλίσεως που προβλέπεται με το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, δεδομένου ότι έχει ως αποκλειστικό σκοπό να άρει την αβεβαιότητα που συνδέεται με την είσπραξη των οφειλομένων ποσών, δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, υπό την επιφύλαξη της δυνατότητας επανυπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου προς τα άνω αν υπάρξει, παρά ταύτα, καταβολή.

66 Όσον αφορά, δεύτερον, την αποζημίωση που οφειλόταν σε περίπτωση πρόωρης λύσεως της συμβάσεως λόγω καταγγελίας, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως όριζε ότι ο εκμισθωτής μπορούσε να απαιτήσει από τον μισθωτή, σε περίπτωση καταγγελίας λόγω υπαίτιας μη εκπληρώσεως, την καταβολή αποζημιώσεως ίσης προς το άθροισμα όλων των μη καταβεβλημένων μισθωμάτων σε ολόκληρη τη συμφωνημένη διάρκεια ισχύος της συμβάσεως, κατόπιν αφαιρέσεως της υπολειμματικής αξίας του παγίου στοιχείου και του ετήσιου τέλους που υπολογιζόταν βάσει του ισχύοντος για τη χρηματοδότηση της πράξεως επιτοκίου. Εξ αυτού έπεται ότι τα ληξιπρόθεσμα μισθώματα στο πλαίσιο της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως μπορούν, υπό την επιφύλαξη της εφαρμογής αντιθέτων εθνικών διατάξεων, να θεωρηθούν ως οφειλόμενα μετά την ημερομηνία καταγγελίας της συμβάσεως αυτής.

67 Συναφώς, ο Direktor, η Βουλγαρική Κυβέρνηση και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή υποστηρίζουν ότι το ποσό που συμφωνήθηκε ότι θα καταβαλλόταν ως αποζημίωση δεν συνιστά πραγματική αποζημίωση λόγω καταγγελίας, αλλά αμοιβή για την πράξη που αποτέλεσε αντικείμενο της συμβάσεως και, ως εκ τούτου, υπόκειται στον ΦΠΑ.

68 Υπενθυμίζεται ότι, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχεία α′ και γ′, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε ΦΠΑ υπόκεινται η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή.

69 Συναφώς το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ο χαρακτηρισμός πράξεως ως διενεργούμενης «εξ επαχθούς αιτίας» προϋποθέτει μόνον την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παραδόσεως των αγαθών ή της παροχής των υπηρεσιών και της πράγματι ληφθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής. Τέτοια άμεση σχέση θεωρείται αποδεδειγμένη, αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές και η αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά το πραγματικό αντάλλαγμα για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη (απόφαση της 10ης Ιανουαρίου 2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, σκέψη 31).

70 Ειδικότερα, έχει κριθεί ότι το προκαθορισμένο ποσό το οποίο προβλεπόταν ότι θα εισέπραττε επιχείρηση, από τον πελάτη της ή για λόγο που οφείλεται στον πελάτη της, σε περίπτωση πρόωρης καταγγελίας συμβάσεως παροχής υπηρεσιών προβλέπουσας ελάχιστη περίοδο δεσμεύσεως, ποσό το οποίο αντιστοιχούσε σε εκείνο που θα είχε εισπράξει η επιχείρηση κατά την εναπομένουσα περίοδο δεσμεύσεως ελλείψει τέτοιας καταγγελίας, έπρεπε να θεωρηθεί ως αμοιβή για παροχή υπηρεσιών πραγματοποιούμενη εξ επαχθούς αιτίας και υποκείμενη, ως εκ τούτου, στον ΦΠΑ, παρά το γεγονός ότι η καταγγελία αυτή συνεπαγόταν την απενεργοποίηση των προβλεπόμενων από τη σύμβαση προϊόντων και υπηρεσιών πριν από τη λήξη της ελάχιστης συμφωνηθείσας περιόδου δεσμεύσεως (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, σκέψεις 12, 45 και 57).

71 Εν προκειμένω, όσον αφορά καταρχάς την προϋπόθεση περί υπάρξεως αμοιβαίων παροχών που αποδεικνύουν άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής, επισημαίνεται ότι η καταβολή, εν είδει αποζημιώσεως λόγω καταγγελίας, των επίμαχων μισθωμάτων αποτελεί συστατικό στοιχείο της συμβάσεως, στο μέτρο που η ύπαρξη έννομης σχέσεως μεταξύ των συμβαλλομένων μερών εξαρτάται από την καταβολή των εν λόγω μισθωμάτων.

72 Συγκεκριμένα, από τα ενώπιον του Δικαστηρίου στοιχεία προκύπτει ότι, στο πλαίσιο της επίμαχης συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, ο εκμισθωτής ανέλαβε την υποχρέωση να αγοράσει οικόπεδο που όρισε ο μισθωτής, να κατασκευάσει κτίριο στο οικόπεδο αυτό και να θέσει το σύνολο στη διάθεση του μισθωτή. Ως αντιπαροχή, ο μισθωτής όφειλε να καταβάλει μηνιαίο μίσθωμα ύψους 833,78 ευρώ επί 132 μήνες, ήτοι επί ένδεκα έτη, προκειμένου να χρηματοδοτήσει την πράξη σύμφωνα με το χρονοδιάγραμμα που επισυνάφθηκε στη σύμβαση αυτή. Με συμφωνία της 29ης Οκτωβρίου 2010, οι συμβαλλόμενοι διαπίστωσαν, εξάλλου, ότι η κατασκευή του εκμισθούμενου ακινήτου είχε ολοκληρωθεί.

73 Επιπλέον, το ποσό που οφειλόταν σε περίπτωση καταγγελίας της συμβάσεως πριν από τη συμφωνημένη ημερομηνία λήξεως της ισχύος της ισούται, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 66 της παρούσας αποφάσεως, μόνο με το άθροισμα όλων των μη καταβεβλημένων μισθωμάτων σε ολόκληρη τη συμφωνημένη διάρκεια ισχύος της συμβάσεως. Ως εκ τούτου, από το ποσό αυτό αποκλείονται τόσο το ετήσιο τέλος που υπολογιζόταν βάσει του ισχύοντος για τη χρηματοδότηση της πράξεως επιτοκίου όσο και η υπολειμματική αξία του παγίου στοιχείου, η οποία θα καθίστατο απαιτητή μόνο σε περίπτωση ασκήσεως του δικαιώματος προαιρέσεως. Επομένως, η καταβολή του ποσού που οφειλόταν σε περίπτωση πρόωρης λύσεως της συμβάσεως λόγω καταγγελίας παρέχει στον εκμισθωτή τη δυνατότητα να αποκομίσει τα ίδια έσοδα με εκείνα που θα είχε αποκομίσει αν δεν είχε χωρήσει τέτοια λύση. Επομένως, στο πλαίσιο συμβάσεως όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η καταγγελία δεν μεταβάλλει την οικονομική υπόσταση της συμβατικής σχέσεως.

74 Υπό τις συνθήκες αυτές, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, στο πλαίσιο συμβάσεως όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η αντιπαροχή για το ποσό που καταβάλλει ο μισθωτής στον εκμισθωτή συνίσταται στο δικαίωμα του πρώτου για εκτέλεση από τον δεύτερο των συγκεκριμένων υποχρεώσεών του από τη σύμβαση, έστω και αν ο μισθωτής δεν επιθυμεί ή δεν μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του αυτό για λόγο που οφείλεται στον ίδιο. Πράγματι, ελάχιστη σημασία έχει το αν ο μισθωτής είχε ή έπαυσε να έχει στη διάθεσή του το αγαθό από την ημερομηνία καταγγελίας της συμβάσεως, αφ' ης στιγμής ο εκμισθωτής κατέστησε δυνατή την απόλαυση, εκ μέρους του μισθωτή, των παροχών που απορρέουν από τη σύμβαση και δεδομένου ότι η παύση των παροχών αυτών δεν οφείλεται στον εκμισθωτή.

75 Στη συνέχεια, όσον αφορά την προϋπόθεση τα καταβαλλόμενα ποσά να αποτελούν την πραγματική αντιπαροχή για ορισμένη εξατομικευμένη υπηρεσία, υπενθυμίζεται ότι, σε περίπτωση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, οι υποχρεώσεις που υπέχει ο εκμισθωτής και το ποσό που χρεώνεται στον μισθωτή σε περίπτωση πρόωρης λύσεως της συμβάσεως λόγω καταγγελίας καθορίστηκαν κατά τον χρόνο συνάψεως της εν λόγω συμβάσεως. Επιπλέον, το ποσό που οφειλόταν σε περίπτωση πρόωρης λύσεως λόγω καταγγελίας αντιστοιχεί στο συνολικό ποσό των μηνιαίων προς καταβολή μισθωμάτων, τα οποία καθίστανται αμέσως απαιτητά, χωρίς εκ του λόγου αυτού να μεταβάλλεται η οικονομική υπόσταση της συμβατικής σχέσεως.

76 Από τα ανωτέρω έπεται ότι το ποσό που οφειλόταν σε περίπτωση πρόωρης λύσεως λόγω καταγγελίας πρέπει να θεωρηθεί ως αναπόσπαστο τμήμα του συνολικού ποσού το οποίο δεσμεύθηκε να καταβάλει ο μισθωτής για την εκτέλεση, από τον εκμισθωτή, των συμβατικών του υποχρεώσεων.

77 Εξάλλου, το γεγονός ότι η βουλγαρική φορολογική αρχή υπολόγισε τον ΦΠΑ στηριζόμενη σε βάση επιβολής ίση προς το άθροισμα όλων των μισθωμάτων που οφείλονταν για ολόκληρη τη συμφωνημένη διάρκεια ισχύος της συμβάσεως, στοιχείο το οποίο προφανώς δεν αμφισβήτησε η Bulus, επιβεβαιώνει ότι τα επίμαχα ποσά αποτελούν την αντιπαροχή για μια αυτοτελή και εξατομικευμένη παροχή.

78 Κατά συνέπεια, αποζημίωση λόγω καταγγελίας όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης πρέπει να θεωρηθεί ως αμοιβή για την πράξη που αποτέλεσε αντικείμενο της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως και, επομένως, υπόκειται στον ΦΠΑ.

79 Ως εκ τούτου, πρέπει να προσδιοριστεί αν, ελλείψει καταβολής των ποσών που ισούνται με το άθροισμα όλων των μη καταβεβλημένων μισθωμάτων από την καταγγελία έως τη συμφωνημένη ημερομηνία λήξεως της ισχύος της συμβάσεως, μπορεί να γίνει λόγος για «καταγγελία» ή «μη καταβολή», κατά την έννοια του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ.

80 Όπως προκύπτει από τη σκέψη 66 της παρούσας αποφάσεως, τέτοια ποσά μπορούν να θεωρηθούν ως οφειλόμενα, με αποτέλεσμα ο εκμισθωτής να εξακολουθεί, καταρχήν, να έχει απαίτηση καταβολής, της οποίας την ικανοποίηση μπορεί να επιδιώξει δικαστικώς. Πράγματι, η είσπραξη των ληξιπρόθεσμων μισθωμάτων που αφορούν το χρονικό διάστημα μετά την καταγγελία της συμβάσεως είναι, εκ πρώτης όψεως, αβέβαιη.

81 Κατά τα λοιπά, καθόσον ο υποκείμενος στον φόρο πιθανολογεί ευλόγως ότι η οφειλή που αντιστοιχεί στα προ της καταγγελίας της συμβάσεως ληξιπρόθεσμα μισθώματα δεν θα εξοφληθεί, δεδομένης της μη εισπράξεως των οφειλομένων ποσών επί εννέα περίπου έτη, στοιχείο το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει, πρέπει να γίνει δεκτό ότι, επί διαφοράς όπως αυτή της κύριας δίκης, η πιθανολόγηση αυτή ισχύει επίσης για τα ληξιπρόθεσμα μισθώματα που είναι μεταγενέστερα της καταγγελίας της συμβάσεως.

82 Υπό τις συνθήκες αυτές, η προβλεπόμενη με το άρθρο 90, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ ευχέρεια παρεκκλίσεως δεν μπορεί κατά μείζονα λόγο να τύχει εφαρμογής αναφορικά με το χρονικό διάστημα μετά την καταγγελία της συμβάσεως, υπό την επιφύλαξη της δυνατότητας επανυπολογισμού της βάσεως επιβολής του φόρου προς τα άνω στην περίπτωση που υπάρξει, παρά ταύτα, καταβολή.

83 Επομένως, στο δεύτερο έως και το τέταρτο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 90 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η μη καταβολή μέρους των οφειλόμενων δυνάμει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως μισθωμάτων για το χρονικό διάστημα από την παύση των καταβολών έως τη μη αναδρομική λύση της συμβάσεως λόγω καταγγελίας, αφενός, και η μη καταβολή αποζημιώσεως προβλεφθείσας για την περίπτωση πρόωρης λύσεως της συμβάσεως λόγω καταγγελίας και αντιστοιχούσας στο άθροισμα όλων των μισθωμάτων που δεν καταβλήθηκαν έως τη συμφωνημένη ημερομηνία λήξεως της ισχύος της συμβάσεως, αφετέρου, συνιστούν περίπτωση μη καταβολής δυνάμενη να εμπίπτει στην προβλεπόμενη με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού παρέκκλιση από την υποχρέωση μειώσεως της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ, εκτός αν ο υποκείμενος στον φόρο ευλόγως πιθανολογεί ότι η οφειλή δεν θα εξοφληθεί, στοιχείο το οποίο οφείλει να ελέγξει το αιτούν δικαστήριο.

Επί των δικαστικών εξόδων

84 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) αποφαίνεται:

1) **Το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι επιτρέπει, σε περίπτωση καταγγελίας συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας ο οποίος υπολογίστηκε κατ' αποκοπήν με διορθωτική πράξη επί του συνόλου των μισθωμάτων που οφείλονταν για ολόκληρη τη συμφωνημένη διάρκεια ισχύος της συμβάσεως, μολονότι η διορθωτική αυτή πράξη τέθηκε σε ισχύ και συνιστά, ως εκ τούτου, «οριστική διοικητική πράξη» που βεβαιώνει φορολογική οφειλή κατ' εφαρμογήν του εθνικού δικαίου.**

2) **Το άρθρο 90 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η μη καταβολή μέρους των οφειλόμενων δυνάμει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως μισθωμάτων για το χρονικό διάστημα από την παύση των καταβολών έως τη μη αναδρομική λύση της συμβάσεως λόγω καταγγελίας, αφενός, και η μη καταβολή αποζημιώσεως προβλεφθείσας για την περίπτωση πρόωρης λύσεως της συμβάσεως λόγω καταγγελίας και αντιστοιχούσας στο άθροισμα όλων των μισθωμάτων που δεν καταβλήθηκαν έως τη συμφωνημένη ημερομηνία λήξεως της ισχύος της συμβάσεως, αφετέρου, συνιστούν περίπτωση μη καταβολής δυνάμενη να εμπίπτει στην προβλεπόμενη με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού παρέκκλιση από την υποχρέωση μειώσεως της βάσεως επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας, εκτός αν ο υποκείμενος στον φόρο ευλόγως πιθανολογεί ότι η οφειλή δεν θα εξοφληθεί, στοιχείο το οποίο οφείλει να ελέγξει το αιτούν δικαστήριο.**

(υπογραφές)