Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 29ης Σεπτεμβρίου 2022 *

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 203 – Σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης – Υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ – Δυνατότητα εξομοίωσης γραπτής σύμβασης προς τιμολόγιο»

Στην υπόθεση C-235/21,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Σλοβενία) με απόφαση της 17ης Μαρτίου 2021, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 12 Απριλίου 2021, στο πλαίσιο της δίκης

Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o.

κατά

Republica Slovenija,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. Passer, πρόεδρο τμήματος, F. Biltgen και M. L. Arastey Sahún (εισηγήτρια), δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: A. Ράντος

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o., εκπροσωπούμενη από τον A. Cankar, odvetnik,

– η Republika Slovenija, εκπροσωπούμενη από την A. Vran,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις A. Armenia, U. Babovič και A. Kraner,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Μαΐου 2022,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σλοβενική.

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Raiffeisen Leasing, trgovina in leasing d.o.o. (στο εξής: Raiffeisen Leasing) και της Republika Slovenija (Δημοκρατίας της Σλοβενίας), εκπροσωπούμενης από το Ministrstvo za finance (Υπουργείο Οικονομικών, Σλοβενία), σχετικά με την καταβολή του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Ο τίτλος IV της οδηγίας 2006/112, ο οποίος επιγράφεται «Φορολογητέες πράξεις», περιλαμβάνει κεφάλαιο 1, το οποίο φέρει τον τίτλο «Παραδόσεις αγαθών».

4 Το άρθρο 14 της οδηγίας αυτής, το οποίο εντάσσεται στο εν λόγω κεφάλαιο 1, προβλέπει:

«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:

[…]

β) η υλική παράδοση αγαθού με βάση σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας το αργότερο μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,

[…]».

5 Ο τίτλος XI της εν λόγω οδηγίας, ο οποίος επιγράφεται «Υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο και ορισμένων προσώπων μη υποκείμενων στον φόρο», περιλαμβάνει κεφάλαιο 1, το οποίο φέρει τον τίτλο «Υποχρέωση καταβολής» και του οποίου το τμήμα 1 επιγράφεται «Υπόχρεοι του φόρου έναντι του δημοσίου».

6 Το άρθρο 203 της οδηγίας, το οποίο περιλαμβάνεται στο ως άνω τμήμα, ορίζει τα εξής:

«Ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.»

7 Στο κεφάλαιο 3, το οποίο φέρει τον τίτλο «Τιμολόγηση» και αποτελεί μέρος του ως άνω τίτλου XI της οδηγίας 2006/112, περιέχονται το τμήμα 2, το οποίο επιγράφεται «Έννοια του τιμολογίου» και περιλαμβάνει τα άρθρα 218 και 219, το τμήμα 3, το οποίο επιγράφεται «Έκδοση των τιμολογίων» και περιλαμβάνει τα άρθρα 220 έως 225, καθώς και το τμήμα 4, το οποίο επιγράφεται «Περιεχόμενο των τιμολογίων» και περιλαμβάνει τα άρθρα 226 έως 231.

8 Το άρθρο 218 της οδηγίας αυτής προβλέπει τα ακόλουθα:

«Για την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, τα κράτη μέλη αποδέχονται ως τιμολόγια όλα τα έγγραφα ή μηνύματα σε χαρτί ή με ηλεκτρονική μορφή τα οποία πληρούν τους όρους που καθορίζονται από το παρόν κεφάλαιο.»

9 Το άρθρο 219 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Κάθε έγγραφο ή μήνυμα, που μεταβάλλει το αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και μετά βεβαιότητος στο αρχικό τιμολόγιο, εξομοιώνεται με τιμολόγιο.»

10 Το άρθρο 220 της ίδιας οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο, από τον αποκτώντα αγαθά ή τον λήπτη υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτον, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

1) για τις παραδόσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποιεί προς άλλον υποκείμενο στον φόρο ή προς μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο,

[…]».

11 Το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

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

[…]

9) ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται,

10) το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς για το οποίο η παρούσα οδηγία αποκλείει την ένδειξη αυτή,

[…]».

12 Το άρθρο 227 της οδηγίας ορίζει τα ακόλουθα:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτήσουν από τους υποκείμενους στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στο έδαφός τους και οι οποίοι πραγματοποιούν εκεί παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, να αναφέρουν τον αριθμό φορολογικού μητρώου ΦΠΑ του αποκτώντος ή του λήπτη, κατά το άρθρο 214, σε άλλες περιπτώσεις εκτός από αυτές του άρθρου 226, σημείο 4).»

13 Το άρθρο 229 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη δεν απαιτούν να υπογράφονται τα τιμολόγια.»

Το σλοβενικό δίκαιο

14 Το άρθρο 67 του zakon o davku na dodano vrednost – ZDDV-1 (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας, Uradni list RS, αριθ. 117/06, της 16ης Νοεμβρίου 2006), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας δίκης, είχε ως εξής:

«Για να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

a) για τις εκπτώσεις βάσει του άρθρου 63, παράγραφος 1, στοιχείο a, του παρόντος νόμου όσον αφορά την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να διαθέτει τιμολόγιο που να έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 80.a έως 84.a του παρόντος νόμου·

[…]».

15 Το άρθρο 76 του νόμου αυτού ορίζει τα ακόλουθα:

«1. Ο ΦΠΑ οφείλεται από:

[…]

9) οποιοδήποτε πρόσωπο αναγράφει τον ΦΠΑ επί του τιμολογίου.»

16 Το άρθρο 81, παράγραφος 8, του εν λόγω νόμου προβλέπει τα εξής:

«Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, θεωρούνται ως τιμολόγια όλα τα έγγραφα σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή που πληρούν τις προϋποθέσεις των άρθρων 80.a έως 84.a του παρόντος νόμου.»

17 Το άρθρο 82 του ίδιου νόμου απαριθμεί τα στοιχεία τα οποία οφείλει να αναγράφει στο τιμολόγιο ο υποκείμενος στον φόρο, ενώ το άρθρο 83 του νόμου αυτού απαριθμεί τα στοιχεία που οφείλει να αναγράφει ο υποκείμενος στον φόρο στο απλουστευμένο τιμολόγιο.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

18 Η RED d.o.o. ήταν ιδιοκτήτρια οικοπέδου και κατοικίας κείμενων στη Rožna dolina του Δήμου της Λιουμπλιάνας (Σλοβενία). Η εν λόγω εταιρία επιθυμούσε να κατασκευάσει στην τοποθεσία αυτή νέα κτίρια. Στις 19 Νοεμβρίου 2007 συνήψε με τη Raiffeisen Leasing σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale-and-lease back). Κατά τη σύμβαση αυτή, η Raiffeisen Leasing υποχρεώθηκε να αγοράσει το οικόπεδο έναντι τιμήματος και η RED να καταβάλει στη Raiffeisen Leasing τα μηνιαία μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης μέχρι την πλήρη αποπληρωμή της αξίας του οικοπέδου και των προς ανέγερση κτιρίων, ήτοι ποσό 1 294 786,56 ευρώ (στο εξής: σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης). Ανεγράφη δε στην εν λόγω σύμβαση ΦΠΑ ύψους 110 056,86 ευρώ.

19 Η Raiffeisen Leasing δεν εξέδωσε τιμολόγιο για τη σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης με τη RED και δεν δήλωσε ούτε κατέβαλε τον ΦΠΑ. Στηριζόμενη στη σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης, η RED επικαλέστηκε δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ, ισχυριζόμενη ότι η σύμβαση αυτή αποτελεί τιμολόγιο.

20 Στις 22 Νοεμβρίου 2007, τα συμβαλλόμενα μέρη της σύμβασης πώλησης και επαναμίσθωσης συνήψαν σύμβαση πώλησης του οικοπέδου (στο εξής: σύμβαση πώλησης), το δε αναγραφόμενο σε αυτήν τίμημα της πώλησης περιλάμβανε ΦΠΑ. Η RED εξέδωσε τιμολόγιο για τη Raiffeisen Leasing στο οποίο περιελήφθη ο ΦΠΑ.

21 Στη διάρκεια του Νοεμβρίου 2007, η Raiffeisen Leasing προέβαλε δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ στο πλαίσιο της σύμβασης της πώλησης.

22 Στις 21 Οκτωβρίου 2011 η σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης λύθηκε με κοινή συμφωνία της Raiffeisen και της RED, καθόσον η RED δεν είχε εκπληρώσει εμπροθέσμως τις συμβατικές υποχρεώσεις της. Εν συνεχεία, η Raiffeisen Leasing πώλησε το οικόπεδο σε άλλον αγοραστή έναντι τιμήματος που περιλάμβανε ΦΠΑ.

23 Στις 25 Ιουλίου 2014, κοινοποιήθηκε στη RED απόφαση της σλοβενικής φορολογικής αρχής με την οποία απορρίφθηκε η αίτηση της εταιρίας για έκπτωση του ΦΠΑ στο πλαίσιο της συγκεκριμένης σύμβασης. Δεδομένου ότι με την εν λόγω απόφαση της φορολογικής αρχής εξαλείφθηκε ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων, η Raiffeisen Leasing απέκτησε το δικαίωμα να προβεί σε μείωση του οφειλόμενου ΦΠΑ μέσω διόρθωσής του. Ωστόσο, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η εν λόγω εταιρία δεν είχε αποδώσει τον ΦΠΑ που οφειλόταν για το χρονικό διάστημα από τις 3 Ιανουαρίου 2008 έως τις 25 Ιουλίου 2014. Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή υποχρέωσε τη Raiffeisen Leasing να καταβάλει τόκους επί της φορολογικής οφειλής ύψους 50 571,88 ευρώ.

24 Σε σχέση με την πράξη την οποία αφορούσε η σύμβαση πώλησης, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η συγκεκριμένη πράξη απαλλασσόταν από τον ΦΠΑ.

25 Εντούτοις, δεδομένου ότι τα συμβαλλόμενα μέρη της σύμβασης πώλησης δεν είχαν υποβάλει φορολογική δήλωση που να καθιστά δυνατή την προαιρετική φορολόγηση της εν λόγω πράξης, η φορολογική αρχή έκρινε ότι δεν μπορούσε να γίνει επίκληση του δικαιώματος προς έκπτωση ανεξάρτητα από το γεγονός ότι είχε εκδοθεί τιμολόγιο στο οποίο αναγραφόταν ο μη οφειλόμενος ΦΠΑ.

26 Κατά συνέπεια, η Raiffeisen Leasing κλήθηκε να καταβάλει πρόσθετο ποσό ΦΠΑ ύψους 44 200 ευρώ, πλέον τόκων ανερχόμενων σε 11 841,97 ευρώ.

27 Κατά τη φορολογική αρχή, το γεγονός ότι το οικόπεδο πωλήθηκε στη συνέχεια από τη Raiffeisen Leasing δεν ασκεί επιρροή, δεδομένου ότι για την πώληση αυτή επιβλήθηκε ΦΠΑ.

28 Κατόπιν εξαντλήσεως των μέσων διοικητικής προσβολής της αποφάσεως, η Raiffeisen Leasing άσκησε ένδικη προσφυγή ενώπιον του Upravno sodišče (διοικητικού πρωτοδικείου, Σλοβενία), η οποία απορρίφθηκε. Εν συνεχεία, άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, Vrhovno sodišče (Ανωτάτου Ακυρωτικού Δικαστηρίου, Σλοβενία).

29 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι, όπως προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ συνεπεία εκδόσεως τιμολογίου επί του οποίου αναγράφεται ο ΦΠΑ μπορεί να γεννάται ακόμη και αν το τιμολόγιο δεν περιέχει ορισμένα στοιχεία, η αναγραφή των οποίων απαιτείται από την οδηγία 2006/112, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση μη αναγραφής του τόπου παροχής της υπηρεσίας (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, σκέψεις 26 και 27).

30 Τούτου λεχθέντος, το αιτούν δικαστήριο φρονεί ότι μια σύμβαση, ως ενοχική δικαιοπραξία, μπορεί να διακρίνεται από ένα τιμολόγιο και να αποτελεί απλώς τη νομική βάση της υποκείμενης στον ΦΠΑ πράξης, το δε τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η γενεσιουργός αιτία της υποχρέωσης καταβολής του ΦΠΑ.

31 Συνεπώς, το ως άνω δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν μια σύμβαση μπορεί να θεωρηθεί τιμολόγιο, κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112, μόνον όταν εξ αυτής προκύπτει αντικειμενικώς η σαφώς εκφρασθείσα βούληση των συμβαλλομένων μερών να εξομοιωθεί η εν λόγω σύμβαση με τιμολόγιο για συγκεκριμένη πράξη, με αποτέλεσμα να είναι δυνατόν η εν λόγω σύμβαση να δημιουργήσει στον αγοραστή την εύλογη πεποίθηση ότι μπορεί βάσει αυτής να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ εισροών.

32 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο) ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Μπορεί γραπτή σύμβαση να θεωρηθεί ως τιμολόγιο κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας [2006/112], μόνον αν περιέχει όλες τις ενδείξεις που απαιτούνται για το τιμολόγιο βάσει του κεφαλαίου 3 (Τιμολόγηση) [του τίτλου XI] της [οδηγίας αυτής];

Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης,

2) ποιες είναι οι ενδείξεις ή οι περιστάσεις υπό τις οποίες, εν πάση περιπτώσει, γραπτή σύμβαση μπορεί να θεωρηθεί (και) ως τιμολόγιο που γεννά υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας [2006/112];

Πιο συγκεκριμένα,

3) μπορεί γραπτή σύμβαση συναφθείσα από δύο υποκείμενους στον ΦΠΑ και έχουσα ως αντικείμενο παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών να θεωρηθεί ως τιμολόγιο κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας [2006/112], όταν εξ αυτής προκύπτει αντικειμενικώς η σαφώς εκφρασθείσα βούληση του πωλητή ή του παρέχοντος υπηρεσίες, ως συμβαλλομένου μέρους, να αποτελέσει αυτή τιμολόγιο για συγκεκριμένη πράξη, ικανό να δημιουργήσει στον αγοραστή την εύλογη πεποίθηση ότι μπορεί επί της βάσεως αυτής να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

33 Με τα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα, τα οποία πρέπει να συνεξεταστούν, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι μια σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης, κατόπιν της σύναψης της οποίας δεν

εκδόθηκε τιμολόγιο από τα συμβαλλόμενα μέρη, μπορεί να θεωρηθεί τιμολόγιο κατά την εν λόγω διάταξη και, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης, ποια είναι τα στοιχεία που πρέπει υποχρεωτικώς να περιέχει η σύμβαση αυτή προκειμένου να μπορεί να θεωρηθεί τιμολόγιο.

34 Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, κατ' ουσίαν, αν απαιτείται συναφώς να εξεταστεί αν από την οικεία σύμβαση προκύπτει αντικειμενικώς η βούληση του πωλητή ή του παρέχοντος υπηρεσίες να μπορεί η εν λόγω σύμβαση να δημιουργήσει στον αγοραστή την πεποίθηση ότι θα έχει τη δυνατότητα να προβεί, βάσει αυτής, σε έκπτωση του ΦΠΑ εισροών, όπως θα συνέβαινε εάν είχε εκδοθεί τιμολόγιο.

35 Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει, αφενός, ότι ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο οφείλεται από τον εκδότη του τιμολογίου αυτού, ακόμη και στην περίπτωση που δεν υπάρχει υποστατή φορολογητέα πράξη [απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, P (Κάρτες καυσίμων), C-48/20, EU:C:2021:215, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

36 Το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 σκοπεί στην εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων τον οποίο ενδέχεται να δημιουργεί το δικαίωμα έκπτωσης που προβλέπεται στην οδηγία αυτή [απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, P (Κάρτες καυσίμων), C-48/20, EU:C:2021:215, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

37 Όσον αφορά το άρθρο 226 της οδηγίας 2006/112, τα στοιχεία που αναγράφονται υποχρεωτικώς στα τιμολόγια έχουν ως σκοπό να καταστήσουν δυνατό στις φορολογικές υπηρεσίες τον έλεγχο της καταβολής του οφειλόμενου φόρου και, ενδεχομένως, της ύπαρξης δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 27).

38 Αφετέρου, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να γίνεται δεκτή η έκπτωση του φόρου αυτού επί των εισροών εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και σε περίπτωση κατά την οποία οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. Κατά συνέπεια, εφόσον η φορολογική αρχή διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις δεν μπορεί να επιβάλει, όσον αφορά το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο να προβεί σε έκπτωση του φόρου, πρόσθετες προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας άσκησης του δικαιώματος αυτού (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

39 Ως εκ τούτου, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η φορολογική αρχή δεν δύναται να μην αναγνωρίσει ότι συντρέχει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ απλώς και μόνο διότι ένα τιμολόγιο δεν πληροί τις προϋποθέσεις που απαιτούνται βάσει του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της οδηγίας 2006/112, υπό την προϋπόθεση ότι η ίδια διαθέτει όλα τα στοιχεία για να εξακριβώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος (απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 43).

40 Βέβαια, η σχέση μεταξύ, αφενός, της ύπαρξης συννόμως εκδοθέντος τιμολογίου και, αφετέρου, του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ δεν υφίσταται άνευ ετέρου, υπό την έννοια ότι, πρώτον, το δικαίωμα αυτό συνδέεται, κατ' αρχήν, με την οικεία παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών η οποία πραγματοποιήθηκε όντως και, δεύτερον, η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν καταλαμβάνει φόρο που οφείλεται αποκλειστικώς επειδή αναγράφεται σε τιμολόγιο (πρβλ. διάταξη της 4ης Ιουλίου 2013, Menidzherski biznes reshenia, C-572/11, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2013:456, σκέψεις 19 και 20).

41 Εντούτοις, στο μέτρο που, όπως προκύπτει από τη νομολογία που μνημονεύεται στη σκέψη 36 της παρούσας αποφάσεως και όπως επισήμανε κατ' ουσίαν ο γενικός εισαγγελέας στα σημεία 41 και 45 των προτάσεών του, σκοπός του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112 είναι η εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων, ο κίνδυνος αυτός μπορεί να αποφευχθεί στην περίπτωση που η φορολογική διοίκηση διαθέτει τα στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να διαπιστώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, ανεξαρτήτως του αν ο ΦΠΑ αναγράφεται σε έγγραφο το οποίο φέρει τον τίτλο «Τιμολόγιο» ή σε άλλο έγγραφο, όπως η σύμβαση που έχουν συνάψει τα μέρη.

42 Ως εκ τούτου, για να μπορεί να αναγνωριστεί ως τιμολόγιο, κατά την έννοια του άρθρου 203 της συγκεκριμένης οδηγίας, ένα έγγραφο πρέπει, αφενός, να αναγράφει τον ΦΠΑ και, αφετέρου, να περιέχει τα στοιχεία που διαλαμβάνονται στις διατάξεις του επιγραφόμενου «Περιεχόμενο των τιμολογίων» τμήματος 4 του κεφαλαίου 3, τίτλος XI, της οδηγίας, τα οποία είναι αναγκαία προκειμένου να μπορεί η φορολογική αρχή να προσδιορίσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.

43 Συναφώς, στην περίπτωση που το επίμαχο έγγραφο είναι σύμβαση, δεν απαιτείται να εξεταστεί αν από το οικείο έγγραφο προκύπτει αντικειμενικώς η βούληση των συμβαλλομένων μερών να αποτελεί το έγγραφο αυτό τιμολόγιο το οποίο μπορεί να δημιουργήσει σε έναν από τους συμβαλλόμενους την πεποίθηση ότι θα έχει τη δυνατότητα, βάσει της σύμβασης αυτής, να προβεί σε έκπτωση του ΦΠΑ εισροών.

44 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει, υπό τις περιστάσεις της υπόθεσης της κύριας δίκης που ασκούν επιρροή συναφώς και, ειδικότερα, λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των διατάξεων της σύμβασης πώλησης και επαναμίσθωσης, αν η σύμβαση αυτή περιέχει πράγματι τις αναγκαίες εν προκειμένω πληροφορίες προκειμένου η φορολογική αρχή να είναι σε θέση να προσδιορίσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.

45 Όσον αφορά το γεγονός ότι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, η σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης ανέφερε μεν το ποσό του ΦΠΑ, αλλά όχι τον συντελεστή του φόρου, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν ο συντελεστής μπορούσε παρά ταύτα να συναχθεί από τη σύμβαση.

46 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στα υποβληθέντα προδικαστικά ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι μια σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης, κατόπιν της σύναψης της οποίας δεν εκδόθηκε τιμολόγιο από τα συμβαλλόμενα μέρη, μπορεί να θεωρηθεί ως τιμολόγιο κατά την εν λόγω διάταξη, στην περίπτωση που η σύμβαση περιέχει όλα τα στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου η φορολογική διοίκηση κράτους μέλους να είναι σε θέση να προσδιορίσει αν πληρούνται εν προκειμένω οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, όπερ απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

Επί των δικαστικών εξόδων

47 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 (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας,

έχει την έννοια ότι:

μια σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης, κατόπιν της σύναψης της οποίας δεν εκδόθηκε τιμολόγιο από τα συμβαλλόμενα μέρη, μπορεί να θεωρηθεί ως τιμολόγιο κατά την εν λόγω διάταξη, στην περίπτωση που η σύμβαση περιέχει όλα τα στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου η φορολογική διοίκηση κράτους μέλους να είναι σε θέση να προσδιορίσει αν πληρούνται εν προκειμένω οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπερ απόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

(υπογραφές)