



## Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ  
ΑΘΑΝΑΣΙΟΥ ΡΑΝΤΟΥ  
της 12ης Μαΐου 2022<sup>1</sup>

**Υπόθεση C-235/21**

**RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d.o.o.**  
**κατά**  
**Republika Slovenija**

[αίτηση του Vrhone sodišče (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Σλοβενία)  
για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως]

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 203 – Πώληση και επαναμίσθωση (sale and lease back) – Άρθρο 226 – Υποχρεωτικές ενδείξεις του τιμολογίου – Δυνατότητα εξομοίσεως γραπτής συμβάσεως προς τιμολόγιο»

### I. Εισαγωγή

1. Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας<sup>2</sup>.
2. Η ως άνω αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Raiffeisen leasing, d.o.o. (στο εξής: Raiffeisen) και της Republika Slovenija (Δημοκρατίας της Σλοβενίας), εκπροσωπούμενης από το Ministrstvo za finance (Υπουργείο Οικονομικών, Σλοβενία), με αντικείμενο την επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) οφειλόμενου βάσει συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, η οποία χαρακτηρίστηκε ως «τιμολόγιο» κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ για τον λόγο ότι στη σύμβαση αυτή αναγραφόταν η αξία του ΦΠΑ.
3. Παρά το ιδιαίτερο πραγματικό πλαίσιο που προσιδιάζει στον τρόπο με τον οποίο λειτουργεί η πράξη «πώλησεως και επαναμισθώσεως» (sale and lease back)<sup>3</sup>, η υπό κρίση υπόθεση αφορά ένα σχετικά απλό ζήτημα. Μπορεί, και υπό ποιες προϋποθέσεις, γραπτή σύμβαση μεταξύ δύο συμβαλλομένων μερών, όπως σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως ακινήτου στην οποία αναγράφεται η αξία του ΦΠΑ, να θεωρηθεί, αυτή καθεαυτήν, ως «τιμολόγιο» κατά την έννοια

<sup>1</sup> Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

<sup>2</sup> Οδηγία του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).

<sup>3</sup> Η υπό κρίση υπόθεση είναι η τρίτη υπόθεση που άγεται ενώπιον του Δικαστηρίου σχετικά με πράξη χαρακτηριζόμενη ως «πώληση και επαναμίσθωση». Βλ., επίσης, αποφάσεις της 2ας Ιουλίου 2015, NLB Leasing (C-209/14, στο εξής: απόφαση NLB Leasing, EU:C:2015:440), και της 27ης Μαρτίου 2019, Mydibel (C-201/18, στο εξής: απόφαση Mydibel, EU:C:2019:254).

της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο θεμελιώνει, αφενός, υποχρέωση βαρύνουσα τον εκδότη του τιμολογίου αυτού να καταβάλει τον ΦΠΑ και, αφετέρου, δικαίωμα υπέρ του αποδέκτη του εν λόγω τιμολογίου να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών;

## II. Το νομικό πλαίσιο

### A. Το δίκαιο της Ένωσης

4. Η αιτιολογική σκέψη 46 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

«Η χρησιμοποίηση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα διενέργειας ελέγχου από τις φορολογικές αρχές. Είναι συνεπώς σκόπιμο, προκειμένου να διασφαλισθεί η ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, να καταρτισθεί εναρμονισμένος κατάλογος των υποχρεωτικών ενδείξεων των τιμολογίων [...]».

5. Το άρθρο 203 της ως άνω οδηγίας ορίζει ότι «[ο] ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο».

6. Στο κεφάλαιο 3, το οποίο φέρει τον τίτλο «Τιμολόγηση» και εντάσσεται στον τίτλο XI της εν λόγω οδηγίας, περιλαμβάνεται το τμήμα 2, που επιγράφεται «Έννοια του τιμολογίου» και αποτελείται από τα άρθρα 218 και 219, το τμήμα 3, που επιγράφεται «Έκδοση των τιμολογίων» και αποτελούνταν, κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης, από τα άρθρα 220 έως 225, καθώς και το τμήμα 4, που επιγράφεται «Περιεχόμενο των τιμολογίων» και αποτελούνταν από τα άρθρα 226 έως 231.

7. Το άρθρο 218 της ίδιας οδηγίας 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.»

8. Το άρθρο 219 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής:

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

9. Το άρθρο 226, σημεία 7 και 9, της ως άνω οδηγίας ορίζει 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:

[...]

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

[...]

9) ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται.»

### **B. Το σλοβενικό δίκαιο**

10. Το άρθρο 67, παράγραφος 1, του Zakon o danku na dodano vrednost (νόμου περί ΦΠΑ, στο εξής: ZDDV-1) έχει 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 α, 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.α έως 84.ρ του παρόντος νόμου·

[...]».

11. Το άρθρο 76 του ZDDV-1 προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Ο ΦΠΑ οφείλεται από:

[...]

9) οποιοδήποτε πρόσωπο αναγράφει τον ΦΠΑ επί του τιμολογίου.

[...]».

### **III. Η διαφορά της κύριας δίκης, τα προδικαστικά ερωτήματα και η διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου**

12. Η RED d.o.o. (στο εξής: RED) ήταν ιδιοκτήτρια οικοπέδου κείμενου στη Rožna Dolina του Δήμου της Λιουμπλιάνας (Σλοβενία), το οποίο περιλαμβάνει κτίριο (στο εξής, από κοινού: επίμαχο αγαθό).

13. Προκειμένου να εξασφαλίσει χρηματοδότηση για την ανέγερση νέου κτιρίου επί του οικοπέδου αυτού, η RED κατήρτισε με τη Raiffeisen πράξη πωλήσεως και επαναμισθώσεως (sale and lease back) η οποία εκτελέστηκε σε δύο στάδια.

14. Με την από 19 Νοεμβρίου 2007 πρώτη σύμβαση οι ως άνω εταιρίες ανέλαβαν την υποχρέωση η μεν Raiffeisen να αγοράσει το επίμαχο αγαθό από τη RED, η δε RED να καταβάλει στη Raiffeisen τα μηνιαία μισθώματα της χρηματοδοτικής μισθώσεως μέχρι την αποπληρωμή της αξίας του οικοπέδου και του νεοανεγερθέντος κτιρίου (ήτοι συνολικό ποσό 1 294 786,56 ευρώ) (στο εξής: σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως). Καίτοι η ως άνω σύμβαση προέβλεπε ότι το ύψος του ΦΠΑ ανερχόταν σε 110 056,86 ευρώ, η Raiffeisen δεν εξέδωσε στη RED ειδικό τιμολόγιο. Επιπλέον, η Raiffeisen δεν δήλωσε ούτε κατέβαλε τον εν λόγω ΦΠΑ. Βάσει της συμβάσεως αυτής

η RED επικαλέστηκε δικαίωμα προς έκπτωση του ως άνω ΦΠΑ, θεωρώντας ότι η εν λόγω σύμβαση αποτελούσε τιμολόγιο κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο και συμπεριέλαβε κατά συνέπεια στη δήλωσή της ΦΠΑ.

15. Με την από 22 Νοεμβρίου 2007 δεύτερη σύμβαση η RED και η Raiffeisen συνήψαν σύμβαση πώλησεως του επίμαχου αγαθού, στην οποία αναγράφονταν το τίμημα της πώλησεως καθώς και ο ΦΠΑ. Η RED εξέδωσε στη Raiffeisen τιμολόγιο που περιελάμβανε ΦΠΑ. Κατόπιν της συνάψεως της εν λόγω συμβάσεως και επί τη βάση της, η Raiffeisen προέβαλε δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.

16. Στις 21 Οκτωβρίου 2011 η σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως λύθηκε με κοινή συμφωνία της Raiffeisen και της RED, καθόσον η RED δεν είχε εκπληρώσει εμπροθέσμως τις συμβατικές υποχρεώσεις της. Η Raiffeisen, στη συνέχεια, πώλησε το επίμαχο αγαθό σε άλλον αγοραστή έναντι τιμήματος που περιελάμβανε ΦΠΑ.

17. Στις 25 Ιουλίου 2014, στο πλαίσιο διαδικασίας φορολογικού ελέγχου, κοινοποιήθηκε στη RED οριστική απόφαση της Finančna uprava Republike Slovenije (φορολογικής αρχής της Δημοκρατίας της Σλοβενίας, στο εξής: FURS), με την οποία δεν της αναγνωρίστηκε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ<sup>4</sup>.

18. Κατά συνέπεια, η Raiffeisen απέκτησε δικαίωμα διόρθωσης του ΦΠΑ που είχε αναγραφεί στη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως, δεδομένου ότι με την απόφαση της FURS εξαλείφθηκε ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

19. Ωστόσο, παρά τη διόρθωση, η FURS, μεταξύ άλλων<sup>5</sup>, υποχρέωσε τη Raiffeisen να καταβάλει τόκους επί της φορολογικής οφειλής ύψους 50 571,88 ευρώ, με την αιτιολογία ότι, κατά τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η Raiffeisen δεν είχε αποδώσει τον ΦΠΑ που οφειλόταν από τη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως για το χρονικό διάστημα από τις 3 Ιανουαρίου 2008 έως τις 25 Ιουλίου 2014. Συγκεκριμένα, η FURS έκρινε ότι, δεδομένου ότι η σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως αναγράφει το τίμημα με ρητή μνεία του ΦΠΑ, πρέπει να χαρακτηριστεί ως «τιμολόγιο» κατά την έννοια του άρθρου 76, παράγραφος 1, σημείο 9, του ZDDV-1 (της διατάξεως που μεταφέρει στη σλοβενική έννομη τάξη το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ) και ότι ως χρόνος γενέσεως της υποχρεώσεως της Raiffeisen προς καταβολή του ΦΠΑ πρέπει να θεωρηθεί ο χρόνος συνάψεως της συμβάσεως. Ειδικότερα, βάσει του εγγράφου αυτού, η RED μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ.

<sup>4</sup> Το αιτούν δικαστήριο δεν διευκρινίζει τους λόγους της ως άνω μη αναγνώρισεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ και, μεταξύ άλλων, αν αυτή οφείλεται στη λύση της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως. Εξάλλου, όπως ορθώς επισημαίνει η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, από την περιγραφή του πραγματικού πλαισίου της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως δεν προκύπτει αν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ δεν αναγνωρίστηκε στη RED για ολόκληρο το ποσό των 110 056,86 ευρώ το οποίο αναγραφόταν στη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως ή αν η RED έτυχε δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ ως προς τα μηνιαία μισθώματα που όφειλε να καταβάλει δυνάμει της συμβάσεως αυτής κατά τη διάρκεια της σχεδόν τετραετούς περιόδου κατά την οποία ίσχυσε η σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως.

<sup>5</sup> Επιπλέον, σχετικά με την πράξη που αφορά η δεύτερη σύμβαση, περί πώλησεως του επίμαχου αγαθού, η FURS εκτίμησε ότι η πράξη αυτή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ και, επομένως, η Raiffeisen δεν μπορεί να επικαλεσθεί δικαίωμα εκπτώσεως, μολονότι εκδόθηκε τιμολόγιο επί του οποίου ανεγράφη ο ΦΠΑ χωρίς αυτός, εν τέλει, να οφείλεται. Κατά συνέπεια, η Raiffeisen κλήθηκε να καταβάλει πρόσθετο ποσό ΦΠΑ 44 200 ευρώ, πλέον τόκων ανερχόμενων σε 11 841,97 ευρώ. Κατά τη FURS, το γεγονός ότι το επίμαχο αγαθό πωλήθηκε στη συνέχεια από τη Raiffeisen σε άλλον αγοραστή με συναλλαγή στην οποία επιβλήθηκε ΦΠΑ είναι άνευ σημασίας, καθόσον πρόκειται για μεταγενέστερο πραγματικό στοιχείο.

20. Κατά της αποφάσεως της FURS η Raiffeisen άσκησε διαδοχικώς διοικητική ένσταση ενώπιον του Υπουργείου Οικονομικών και ένδικη προσφυγή ενώπιον του Upravno sodišče (διοικητικού πρωτοδικείου, Σλοβενία). Τόσο η ένσταση όσο και η ένδικη προσφυγή απορρίφθηκαν. Στη συνέχεια η Raiffeisen άσκησε αναίρεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, Vrhovno sodišče (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Σλοβενία).

21. Προς στήριξη της αιτήσεως αναίρέσεως, η Raiffeisen προβάλλει, μεταξύ άλλων, ότι η σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως δεν δύναται να χαρακτηριστεί ως «τιμολόγιο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ, στο μέτρο που δεν περιέχει όλα τα ουσιώδη στοιχεία του τιμολογίου (ήτοι, τον εφαρμοσθέντα συντελεστή ΦΠΑ ή την ημερομηνία παραδόσεως του αγαθού). Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τη Raiffeisen, δεν πληρούνται οι τυπικές προϋποθέσεις που θα παρείχαν στη RED τη δυνατότητα να προβάλλει δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, εξ αυτού δε του λόγου δεν υφίσταται κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων.

22. 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 ορισμένες ενδείξεις η αναγραφή των οποίων απαιτείται από την οδηγία ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, σε περίπτωση μη αναγραφής του τόπου παροχής της υπηρεσίας<sup>6</sup>. Η ερμηνεία αυτή επιρρωννύεται τόσο από το γράμμα του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ όσο και από τον επιδιωκόμενο με την εν λόγω οδηγία σκοπό, ήτοι την αποτροπή του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων.

23. Πάντως, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η σύμβαση, ως δικαιοπραξία ενοχικού δικαίου, μπορεί να διαφέρει από το τιμολόγιο και να αποτελεί απλώς τη νομική βάση της υποκείμενης στον ΦΠΑ πράξεως, ενώ το τιμολόγιο πρέπει σε κάθε περίπτωση να εκδίδεται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η γενεσιουργός αιτία της υποχρέωσης καταβολής του ΦΠΑ (ήτοι, κατά τον χρόνο πραγματοποίησεως της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών)<sup>7</sup>.

24. Ως εκ τούτου, το εν λόγω δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν μια σύμβαση μπορεί να θεωρηθεί ως τιμολόγιο, κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, μόνον όταν εξ αυτής προκύπτει αντικειμενικώς η σαφώς εκφρασθείσα βούληση των συμβαλλομένων μερών να εξομοιωθεί η σύμβαση αυτή με τιμολόγιο για συγκεκριμένη πράξη, οπότε η εν λόγω σύμβαση είναι ικανή να δημιουργήσει στον αγοραστή την εύλογη πεποίθηση ότι μπορεί βάσει αυτής να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών.

25. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Μπορεί γραπτή σύμβαση να θεωρηθεί ως τιμολόγιο κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, μόνον αν περιέχει όλες τις ενδείξεις που απαιτούνται για το τιμολόγιο βάσει του κεφαλαίου 3 (“Τιμολόγηση”) [του τίτλου XI] της [οδηγίας αυτής];
- 2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης, 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 ΦΠΑ;

<sup>6</sup> Πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-566/07, στο εξής: απόφαση Stadeco, EU:C:2009:380, σκέψεις 26 και 27).

<sup>7</sup> Βλ. άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ.

- 3) Πιο συγκεκριμένα, 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 ΦΠΑ, 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;»

26. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν η Raiffeisen, η Σλοβενική Κυβέρνηση καθώς και η Επιτροπή.

#### IV. Ανάλυση

27. Με τα τρία ερωτήματά του, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι (γραπτή) σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως συναφθείσα μεταξύ δύο υποκειμένων στον ΦΠΑ προσώπων χωρίς να εκδοθεί μετά τη σύναψή της τιμολόγιο ΦΠΑ μπορεί να θεωρηθεί ως «τιμολόγιο» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, ούτως ώστε να δημιουργείται, αφενός, υποχρέωση του πωλητή (εκμισθωτή της χρηματοδοτικής μισθώσεως) να καταβάλει τον ΦΠΑ και, αφετέρου, δυνατότητα του αγοραστή (μισθωτή της χρηματοδοτικής μισθώσεως) να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών.

28. Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, αφενός, ποιες ενδείξεις απαιτείται να περιέχει η σύμβαση αυτή ώστε να θεωρηθεί ως τέτοιο τιμολόγιο, λαμβανομένων ιδίως υπόψη των ενδείξεων που προβλέπονται στο άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ, και, αφετέρου, κατά πόσον είναι κρίσιμο να εξεταστεί αν από την εν λόγω σύμβαση προκύπτει αντικειμενικώς η βούληση του πωλητή αγαθού ή του παρόχου υπηρεσιών ως συμβαλλομένου μέρους (εκμισθωτή της χρηματοδοτικής μισθώσεως) να αποτελέσει αυτή τιμολόγιο ικανό να δημιουργήσει στον αγοραστή (μισθωτή της χρηματοδοτικής μισθώσεως) την πεποίθηση ότι θα μπορέσει να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών βάσει της συμβάσεως αυτής.

29. Η Raiffeisen υποστηρίζει ότι σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης μπορεί να θεωρηθεί ως τιμολόγιο κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ μόνον εάν περιέχει ρητή πρόβλεψη προς τούτο και εφόσον υπάρχουν όλα τα απαιτούμενα από το κεφάλαιο 3 («Τιμολόγηση») του τίτλου XI της οδηγίας ΦΠΑ στοιχεία. Αντιθέτως, η Σλοβενική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι μια τέτοια γραπτή σύμβαση μπορεί να εξομοιωθεί προς τιμολόγιο, ακόμη και αν δεν περιέχει όλα τα απαιτούμενα από το ως άνω κεφάλαιο στοιχεία, εφόσον στη σύμβαση αυτή γίνεται μνεία του εκμισθωτή και του μισθωτή της χρηματοδοτικής μισθώσεως, της περιγραφής της πράξεως, του αντιτίμου της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής της υπηρεσίας και του ποσού του ΦΠΑ το οποίο πρέπει να καταβάλει ο μισθωτής της χρηματοδοτικής μισθώσεως, εφόσον εξ αυτής προκύπτει αντικειμενικώς η ρητή βούληση του εκμισθωτή της χρηματοδοτικής μισθώσεως ως συμβαλλομένου μέρους να αποτελέσει αυτή τιμολόγιο, ικανό να δημιουργήσει στον μισθωτή της χρηματοδοτικής μισθώσεως την πεποίθηση ότι μπορεί επί της βάσεως αυτής να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών και εφόσον προκύπτει, είτε από ρητή συμβατική ρήτρα είτε από άλλες διατάξεις της συμβάσεως είτε ακόμη και από τις περιστάσεις της συναλλαγής, ότι δεν προβλεπόταν η έκδοση τιμολογίου

ως ειδικού εγγράφου<sup>8</sup>.

#### **A. Επί της εννοίας του «τιμολογίου»**

30. Κατ' αρχάς πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 218 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει ότι, «[γ]ια την εφαρμογή της [οδηγίας αυτής], 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 [κεφάλαιο 3 του τίτλου XI της εν λόγω οδηγίας]». Επιπλέον, το άρθρο 219 της ίδιας οδηγίας εξομοιώνει με τιμολόγιο «[κ]άθε έγγραφο ή μήνυμα, που μεταβάλλει το αρχικό τιμολόγιο και αναφέρεται ειδικά και μετά βεβαιότητας στο αρχικό τιμολόγιο».

31. Συνεπώς, βάσει των διατάξεων αυτών, είναι άνευ σημασίας, για να θεωρηθεί ένα έγγραφο ως τιμολόγιο, το αν έχει περιβληθεί συγκεκριμένο τύπο ή αν αναφέρεται καθ' οιονδήποτε τρόπο σε αυτό ο όρος «τιμολόγιο», δεδομένου ότι το τιμολόγιο μπορεί να απαρτίζεται και από περισσότερα του ενός έγγραφα<sup>9</sup>. Επομένως, τίποτα δεν εμποδίζει να θεωρηθεί ότι μια σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, μπορεί να επέχει θέση τιμολογίου, εφόσον πληρούνται οι όροι του τίτλου XI, κεφάλαιο 3, της οδηγίας ΦΠΑ.

32. Συναφώς, αφενός, όσον αφορά τους κανόνες για την έκδοση τιμολογίων, το άρθρο 220, σημείο 1, της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι πρέπει να εκδίδεται τιμολόγιο, μεταξύ άλλων, για κάθε παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιεί υποκείμενος στον φόρο προς άλλον υποκείμενο στον φόρο<sup>10</sup>.

33. Αφετέρου, όσον αφορά τους κανόνες σχετικά με το περιεχόμενο των τιμολογίων, τούτο διέπεται από τις διατάξεις του τμήματος 4 του εν λόγω κεφαλαίου 3, το οποίο περιελάμβανε, κατά τον χρόνο των επίμαχων πραγματικών περιστατικών, τα άρθρα 226 έως 231. Ειδικότερα, το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι, με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην ως άνω οδηγία, για τους σκοπούς του ΦΠΑ, μόνον οι απαριθμούμενες στο άρθρο αυτό ενδείξεις πρέπει υποχρεωτικώς να περιλαμβάνονται στα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογήν των διατάξεων των άρθρων 220 και 221<sup>11</sup> (στο εξής: υποχρεωτικές ενδείξεις).

34. Από το γράμμα των προπαρατεθεισών διατάξεων θα μπορούσε να συναχθεί ότι μόνον τα έγγραφα που περιέχουν τις υποχρεωτικές ενδείξεις μπορούν να αποτελούν τιμολόγια για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Πράγματι, παραδείγματος χάριν, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι τα κράτη μέλη δεν έχουν τη δυνατότητα να εξαρτούν την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ από την τήρηση προϋποθέσεων σχετικών με το περιεχόμενο των τιμολογίων οι οποίες δεν

<sup>8</sup> Η Επιτροπή επέλεξε να απαντήσει στα ερωτήματα εφαρμόζοντας τις επιμέρους διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης. Όσον αφορά το άρθρο 203 της ως άνω οδηγίας, η Επιτροπή διευκρίνισε ότι η διάταξη αυτή δεν επιτρέπει στη φορολογική αρχή να απαιτεί από τον πάροχο των υπηρεσιών να καταβάλει ΦΠΑ απλώς και μόνον διότι ο λήπτης των υπηρεσιών εσφαλμένως εξέπεσε τον εν λόγω ΦΠΑ βάσει συμβάσεως συναφθείσας με τον πάροχο των υπηρεσιών, ελλείψει εκδόσεως από τον πάροχο τιμολογίου για την παροχή των υπηρεσιών.

<sup>9</sup> Πρβλ. απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, στο εξής: απόφαση Barlis, EU:C:2016:690, σκέψη 44), και προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην ίδια υπόθεση (EU:C:2016:101, σημεία 90 και 91).

<sup>10</sup> Η οδηγία (ΕΕ) 2017/2455 του Συμβουλίου, της 5ης Δεκεμβρίου 2017, για την τροποποίηση της οδηγίας [ΦΠΑ] και της οδηγίας 2009/132/ΕΚ όσον αφορά ορισμένες υποχρεώσεις που απορρέουν από τον φόρο προστιθέμενης αξίας για παροχές υπηρεσιών και πωλήσεις αγαθών εξ αποστάσεως (ΕΕ 2017, L 348, σ. 7), πρόσθεσε μια νέα διάταξη, το άρθρο 219α, η οποία δεν έχει *rationae temporis* εφαρμογή στα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της κύριας δίκης. Η παράγραφος 1 της εν λόγω διατάξεως προβλέπει ότι «[η] τιμολόγηση διέπεται από τους κανόνες που ισχύουν στο κράτος μέλος στο οποίο θεωρείται ότι πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου V [της οδηγίας ΦΠΑ]».

<sup>11</sup> Απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 40).

προβλέπονται ρητώς από τις διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ<sup>12</sup>. Οι ως άνω υποχρεωτικές ενδείξεις καθορίζονται, συνεπώς, κατά τρόπο δεσμευτικό και εξαντλητικό από το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής<sup>13</sup>.

35. Ωστόσο, μια τέτοια ερμηνεία, παρά τα πλεονεκτήματά της από απόψεως ασφάλειας δικαίου και συνέπειας, ενέχει σε ορισμένες περιπτώσεις τον κίνδυνο παραβλέψεως του πρωταρχικού ρόλου που απονέμει η οδηγία ΦΠΑ στα «τιμολόγια». Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την αιτιολογική σκέψη 46 της εν λόγω οδηγίας, τα τιμολόγια εκδίδονται, μεταξύ άλλων, για να «παρέχ[ουν] τη δυνατότητα διενέργειας ελέγχου από τις φορολογικές αρχές». Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι οι υποχρεωτικές ενδείξεις των τιμολογίων έχουν ως σκοπό να παράσχουν στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να ελέγξουν την καταβολή του οφειλόμενου φόρου και, ενδεχομένως, την ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ<sup>14</sup>. Άλλωστε, οι υποκείμενοι στον φόρο οφείλουν, κατά το άρθρο 244 της ως άνω οδηγίας, να φυλάσσουν όλα τα τιμολόγια που έχουν λάβει καθώς και αντίγραφα όλων των τιμολογίων που έχουν εκδώσει ούτως ώστε να είναι εφικτός ένας τέτοιου είδους έλεγχος.

36. Ως εκ τούτου, το ζήτημα αν σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως, όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, μπορεί να θεωρηθεί ως «τιμολόγιο» κατά το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να εξεταστεί με γνώμονα τον σκοπό της παροχής στις φορολογικές υπηρεσίες της δυνατότητας να διενεργήσουν φορολογικό έλεγχο όσον αφορά την καταβολή του οφειλόμενου φόρου και, ενδεχομένως, όσον αφορά την ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ<sup>15</sup>.

### ***B. Το τιμολόγιο ως απόδειξη καταβολής του φόρου που οφείλεται δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ***

37. Με το τιμολόγιο πρέπει να μπορεί να επιβεβαιώνεται η προσήκουσα καταβολή του ΦΠΑ. Εν προκειμένω όμως, για να εκτιμηθεί αν σύμβαση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης καθιστά δυνατή την εν λόγω επαλήθευση, πρέπει να εξεταστεί το περιεχόμενο του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, βάσει του οποίου η FURS εκτίμησε ότι η Raiffeisen όφειλε να καταβάλει τον ΦΠΑ.

38. Βάσει γραμματικής ερμηνείας, κατά το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ, ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο οφείλεται από τον εκδότη του τιμολογίου ακόμη και στην περίπτωση που δεν υπάρχει υποστατή φορολογητέα πράξη<sup>16</sup>.

39. Ειδικότερα, η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ είναι ανεξάρτητη από την υποχρέωση αποδόσεως του εν λόγω ΦΠΑ λόγω πράξεως υποκείμενης σε ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 2 της ως άνω οδηγίας. Πράγματι, σε αντίθεση με την περίπτωση της φορολογικής οφειλής που γεννάται ενδεχομένως λόγω πράξεως υποκείμενης στον ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η φορολογική οφειλή που προβλέπει το άρθρο 203 της εν

<sup>12</sup> Βλ. απόφαση Barlis (σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>13</sup> Υπενθυμίζω ότι, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται για παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών εκτός όσων προβλέπονται στο άρθρο 220 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν, κατά το άρθρο 221 της οδηγίας αυτής, να επιβάλλουν λιγότερες υποχρεώσεις από τις απαριθμούμενες, μεταξύ άλλων, στο άρθρο 226 της εν λόγω οδηγίας.

<sup>14</sup> Απόφαση Barlis (σκέψη 27).

<sup>15</sup> Βλ., κατ' αναλογία, απόφαση Barlis (σκέψη 27) και προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην ίδια υπόθεση (EU:C:2016:101, σημεία 30, 32 και 46).

<sup>16</sup> Απόφαση Stadeco (σκέψη 26), και αποφάσεις της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK (C-643/11, στο εξής: απόφαση LVK, EU:C:2013:55, σκέψη 42 και διατακτικό), της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 26), και της 18ης Μαρτίου 2021, Ρ (Κάρτες καυσίμων) (C-48/20, EU:C:2021:215, σκέψη 26).



λόγω οδηγίας υφίσταται αποκλειστικώς για τον λόγο ότι ο ΦΠΑ αναγράφεται στο τιμολόγιο και επομένως είναι άνευ σημασίας για τη γένεση της οφειλής αυτής ο τόπος της παροχής των υπηρεσιών για τις οποίες εκδόθηκε τιμολόγιο<sup>17</sup>, στοιχείο το οποίο, ωστόσο, προβλέπεται ρητώς στο άρθρο 226 της ίδιας οδηγίας ως υποχρεωτική ένδειξη του τιμολογίου.

40. Στο ίδιο πνεύμα, στο πλαίσιο συστηματικής ερμηνείας της οδηγίας ΦΠΑ, διαπιστώνω ότι, καίτοι το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ αναφέρεται σε «τιμολόγιο», σε αντίθεση με το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας αυτής, το οποίο αφορά τον τρόπο ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ στην περίπτωση παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, το εν λόγω άρθρο 203 δεν ορίζει ρητώς ότι το τιμολόγιο πρέπει να πληροί όλους τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 220 έως 236 καθώς και στα άρθρα 238, 239 και 240. Επιπλέον, εάν ίσχυαν οι ως άνω τυπικές απαιτήσεις σχετικά με την τιμολόγηση, ο εκδότης του τιμολογίου θα μπορούσε εύκολα να καταστρατηγήσει την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ απλώς παραλείποντας να συμπεριλάβει στο τιμολόγιο μία από τις απαιτούμενες από το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ ενδείξεις.

41. Ειδικότερα, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διάταξη αυτή σκοπεί στην εξάλειψη του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων τον οποίο μπορεί να προκαλέσει το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπεται στην ως άνω οδηγία<sup>18</sup>. Ακόμη και αν η άσκηση του εν λόγω δικαιώματος εκπτώσεως περιορίζεται μόνο στους φόρους που αντιστοιχούν σε πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων δεν εξαλείφεται, κατ' αρχήν, πλήρως, ενόσω ο αποδέκτης τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται εσφαλμένως ΦΠΑ μπορεί ακόμη να χρησιμοποιήσει το τιμολόγιο αυτό για να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως, δυνάμει του άρθρου 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ<sup>19</sup>. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι, κατά το άρθρο 178 της ως άνω οδηγίας, για να έχει τη δυνατότητα ασκήσεως του προβλεπόμενου στο άρθρο 168, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας δικαιώματος εκπτώσεως όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να κατέχει τιμολόγιο σύμφωνο προς τις σχετικές διατάξεις της οδηγίας ΦΠΑ<sup>20</sup>. Ως εκ τούτου, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων θα μπορούσε να προκύψει από το γεγονός ότι ο αποδέκτης τιμολογίου το οποίο πληροί όλες τις προβλεπόμενες στην ως άνω οδηγία τυπικές απαιτήσεις ασκεί δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, μολοντί κακώς του χρεώθηκε ο ΦΠΑ, καθόσον η οικεία πράξη δεν υπόκειται σε ΦΠΑ.

42. Συναφώς, υπενθυμίζω ότι το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει επίσης ότι, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, εάν ο φόρος αναγράφηκε εκ παραδρομής, πρέπει να μπορεί να διορθωθεί, σε περίπτωση κατά την οποία ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή έχει εξαλείψει εγκαίρως τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων ο οποίος θα μπορούσε να προκύψει λόγω του δικαιώματος εκπτώσεως<sup>21</sup>.

43. Εν προκειμένω, υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, αν η σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως θεωρούνταν ως «τιμολόγιο» κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, η Raiffeisen θα έπρεπε πράγματι να καταβάλει ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που οφείλεται βάσει της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, ήτοι το ποσό των

<sup>17</sup> Απόφαση Stadeco (σκέψη 27).

<sup>18</sup> Βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση LVK (σκέψη 36) και απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, Ρ. (Κάρτες καυσίμων) (C-48/20, EU:C:2021:215, σκέψη 26).

<sup>19</sup> Πρβλ. απόφαση Stadeco (σκέψη 29).

<sup>20</sup> Ήτοι τα άρθρα 220 έως 236 και 238, 239 και 240 της οδηγίας ΦΠΑ.

<sup>21</sup> Αποφάσεις Stadeco (σκέψη 37) και LVK (σκέψη 37), καθώς και προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, σημείο 43).

110 056,86 ευρώ, κατά τον χρόνο της συνάψεως της ως άνω συμβάσεως. Μόνον κατ' αυτόν τον τρόπο θα εξαλειφόταν ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων –ήτοι ο επιδιωκόμενος από την ως άνω διάταξη σκοπός– στον βαθμό που δεν θα μπορούσε να επέλθει τέτοια απώλεια από την άσκηση εκ μέρους της RED του δικαιώματός της εκπτώσεως. Επιπλέον, το γεγονός ότι τα δύο ως άνω συμβαλλόμενα μέρη αποφάσισαν να καταγγείλουν τη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως σχεδόν τέσσερα χρόνια αργότερα θα μπορούσε να δικαιολογήσει αίτημα διορθώσεως του ΦΠΑ ώστε να εξασφαλιστεί επιστροφή φόρου βάσει υπολογισμού *pro rata temporis*.

44. Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, επισημαίνω, αφενός, όσον αφορά τη δυνατότητα των φορολογικών αρχών να επαληθεύσουν την προσήκουσα καταβολή του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, ότι το έγγραφο που επέχει θέση τιμολογίου πρέπει να δύναται να χρησιμεύσει για την επιβεβαίωση του ακριβούς ποσού του ΦΠΑ τον οποίο ο εκδότης του εγγράφου αυτού χρέωσε στον αποδέκτη του εν λόγω εγγράφου, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι ο εκδότης του εγγράφου δεν δήλωσε ούτε κατέβαλε τον ως άνω ΦΠΑ.

45. Αφετέρου, προκύπτει μεταξύ άλλων από τη νομολογία που παρατίθεται στο σημείο 41 των παρουσών προτάσεων ότι ο δικαιολογητικός λόγος του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ συνδέεται άρρηκτα με τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων ο οποίος προκύπτει από την άσκηση δικαιώματος εκπτώσεως. Επομένως, οι ουσιαστικές απαιτήσεις του εγγράφου που επέχει θέση τιμολογίου πρέπει, και για τον λόγο αυτό, να εξεταστούν υπό το πρίσμα του ελέγχου της υπάρξεως δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών.

#### ***Γ. Το τιμολόγιο ως απόδειξη της ύπαρξης του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών***

46. Όσον αφορά το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, 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 τα πρόσωπα αυτά ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη νομοθεσία της Ένωσης<sup>22</sup>.

47. Το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως αποφανθεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ το οποίο προβλέπεται στα άρθρα 167 επ. της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν επιδέχεται, κατ' αρχήν, περιορισμό. Το δικαίωμα αυτό ασκείται άμεσα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών<sup>23</sup>.

48. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ διασφαλίζει, συνεπώς, την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ<sup>24</sup>.

49. Συναφώς, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των τυπικών και των ουσιαστικών προϋποθέσεων για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ.

<sup>22</sup> Βλ. απόφαση Barlis (σκέψη 37 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>23</sup> Βλ. απόφαση Barlis (σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>24</sup> Βλ. απόφαση Barlis (σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

50. Όσον αφορά τις τυπικές προϋποθέσεις για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος, από το άρθρο 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι η άσκηση του δικαιώματος αυτού προϋποθέτει την κατοχή τιμολογίου το οποίο έχει εκδοθεί, μεταξύ άλλων, σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240 της ως άνω οδηγίας.

51. Όσον αφορά τις ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη γένεση του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ, προκύπτει, μεταξύ άλλων, από το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ ότι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος προς θεμελίωση του δικαιώματος αυτού πρέπει να χρησιμοποιηθούν εκ των υστέρων από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεων του και ότι, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παραδίδονται ή να παρέχονται, αντιστοίχως, από άλλον υποκείμενο στον φόρο<sup>25</sup>.

52. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ επιτάσσει να γίνεται δεκτή η έκπτωση του ΦΠΑ 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<sup>26</sup>.

53. 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 αυτού, επιπλέον προϋποθέσεις οι οποίες θα μπορούσαν να έχουν ως αποτέλεσμα την κατάργηση της δυνατότητας ασκήσεως του εν λόγω δικαιώματος<sup>27</sup>.

54. Με βάση το ως άνω σκεπτικό, το Δικαστήριο έκρινε ότι η φορολογική αρχή δεν δύναται να μην αναγνωρίσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ απλώς και μόνο διότι ένα τιμολόγιο δεν πληροί ορισμένες από τις προϋποθέσεις που απαιτούνται βάσει του άρθρου 226 της οδηγίας ΦΠΑ, σε περίπτωση κατά την οποία η ίδια διαθέτει όλα τα στοιχεία για να εξακριβώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος<sup>28</sup>. Ειδικότερα, το Δικαστήριο εξέτασε το ζήτημα αν, αφενός, τιμολόγια τα οποία φέρουν απλώς τις ενδείξεις «παροχή νομικών υπηρεσιών από [συγκεκριμένη ημερομηνία] μέχρι σήμερα» ή «νομικές υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί μέχρι σήμερα» είναι σύμφωνα με τις απαιτήσεις του άρθρου 226, σημεία 6 και 7, της ως άνω οδηγίας και, αφετέρου, αν οι εθνικές φορολογικές αρχές ορθώς δεν αναγνώρισαν το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ απλώς και μόνον διότι δεν πληρούνται οι ως άνω απαιτήσεις, μολονότι οι αρχές αυτές είχαν στη διάθεσή τους όλα τα αναγκαία στοιχεία για να εξακριβώσουν αν συνέτρεχαν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος<sup>29</sup>. Ειδικότερα, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι το άρθρο 178, στοιχείο α', της εν λόγω οδηγίας αποκλείει τη δυνατότητα των εθνικών φορολογικών αρχών να μην αναγνωρίσουν δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ απλώς και μόνο διότι ο υποκείμενος στον φόρο έχει στην κατοχή του τιμολόγιο που δεν πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 226 της ίδιας οδηγίας, ενώ οι αρχές αυτές έχουν στη διάθεσή τους όλα τα αναγκαία στοιχεία για να εξακριβώσουν αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την άσκηση του εν λόγω δικαιώματος<sup>30</sup>. Κατά τούτο, η

<sup>25</sup> Βλ. απόφαση Barlis (σκέψη 40 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>26</sup> Βλ. απόφαση Barlis (σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>27</sup> Βλ. απόφαση Barlis (σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>28</sup> Βλ. απόφαση Barlis (σκέψη 43). Πρβλ. απόφαση της 1ης Απριλίου 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), σχετικά με την υποχρέωση κατοχής τιμολογίου που να συμμορφώνεται προς την οδηγία ΦΠΑ.

<sup>29</sup> Βλ. απόφαση Barlis (σκέψη 24).

<sup>30</sup> Βλ. απόφαση Barlis (σκέψη 24).

φορολογική αρχή δεν μπορεί να περιορίζεται στην εξέταση αυτού καθαυτού του τιμολογίου. Πρέπει επίσης να λαμβάνει υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκομίζει ο υποκείμενος στον φόρο.

55. Στο ίδιο πνεύμα, το Δικαστήριο έχει κρίνει επίσης ότι το άρθρο 167, το άρθρο 178, στοιχείο α', το άρθρο 220, σημείο 1, και το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση ή εθνική πρακτική βάσει της οποίας οι εθνικές αρχές αρνούνται να αναγνωρίσουν σε υποκείμενο στον ΦΠΑ το δικαίωμα να εκπέσει από το ποσό του επιβληθέντος σε αυτόν ΦΠΑ το ποσό του οφειλόμενου ή καταβληθέντος φόρου για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν, με το σκεπτικό ότι, αφενός, το αρχικό τιμολόγιο που είχε στην κατοχή του κατά τον χρόνο της εκπτώσεως εμφάνιζε λάθος ημερομηνία ολοκλήρωσεως της παροχής υπηρεσιών και, αφετέρου, ότι το μεταγενέστερο, διορθωμένο τιμολόγιο και το πιστωτικό σημείωμα με το οποίο ακυρώθηκε το αρχικό τιμολόγιο δεν είχαν συνεχόμενη αρίθμηση, υπό τον όρο πάντως ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκπτωση και ότι, προ της εκδόσεως της αποφάσεως της αρμόδιας αρχής, ο υποκείμενος στον φόρο προσκόμισε σε αυτή διορθωμένο τιμολόγιο με μνεία της ακριβούς ημερομηνίας ολοκλήρωσεως της παροχής υπηρεσιών, ασχέτως του εάν το εν λόγω τιμολόγιο και το πιστωτικό σημείωμα με το οποίο ακυρώθηκε το εσφαλμένο τιμολόγιο δεν έχουν συνεχόμενη αρίθμηση<sup>31</sup>.

56. Στην υπόθεση της κύριας δίκης, εναπόκειται, συνεπώς, στο αιτούν δικαστήριο να λάβει υπόψη όλα τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην επίμαχη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως προκειμένου να εξακριβώσει αν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για το δικαίωμα της RED προς έκπτωση του ΦΠΑ. Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι απόκειται στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος ζητεί την έκπτωση του ΦΠΑ να αποδείξει ότι πληροί τις προϋποθέσεις ώστε να τύχει έκπτωσης. Οι φορολογικές αρχές δύναται, επομένως, να απαιτήσουν από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο τα αποδεικτικά στοιχεία που κρίνουν απαραίτητα για να εκτιμήσουν αν θα πρέπει ή όχι να χορηγηθεί η ζητηθείσα έκπτωση<sup>32</sup>.

57. Εν προκειμένω, κατά τη Raiffeisen, η σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως «τιμολόγιο» διότι το έγγραφο δεν περιείχε τον εφαρμοσθέντα συντελεστή ΦΠΑ και την ημερομηνία παραδόσεως του αγαθού, ήτοι δύο ενδείξεις ρητώς προβλεπόμενες στο άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ. Εξ αυτού συνάγω ότι όλες οι λοιπές υποχρεωτικές ενδείξεις περιλαμβάνονταν επομένως στη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως και δεν χρήζουν αναλύσεως.

58. Αφενός, όσον αφορά τον εφαρμοσθέντα συντελεστή ΦΠΑ, πρόκειται, ασφαλώς, για σημαντικό στοιχείο του τιμολογίου, το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 226, σημείο 9, της οδηγίας ΦΠΑ. Όμως, στον βαθμό που δεν αμφισβητείται από τους διαδίκους της κύριας δίκης ότι το συνολικό ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ, του οποίου η μνεία απαιτείται από το άρθρο 226, σημείο 10, της ως άνω οδηγίας, αναγραφόταν στη σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως, εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει αν ο συντελεστής ΦΠΑ θα μπορούσε να συναχθεί ευχερώς από τον υπολογισμό που γίνεται για την εξεύρεση του συνολικού ποσού του ΦΠΑ ή από ρήτρα της επίμαχης συμβάσεως παραπέμπουσα στο εφαρμοστέο κανονιστικό πλαίσιο το οποίο προβλέπει τον εφαρμοσθέντα συντελεστή ΦΠΑ.

<sup>31</sup> Απόφαση της 15ης Ιουλίου 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, σκέψη 45 και διατακτικό).

<sup>32</sup> Απόφαση Barlis (σκέψη 46). Πρέπει να διευκρινιστεί ότι τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να προβλέπουν κυρώσεις σε περίπτωση μη τηρήσεως των τυπικών προϋποθέσεων για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της απάτης, υπό την προϋπόθεση ότι τα μέτρα αυτά δεν βαίνουν πέραν του αναγκαίου για την επίτευξη των σκοπών αυτών μέτρου και δεν θέτουν σε κίνδυνο την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ [βλ. απόφαση Barlis (σκέψη 47)].

59. Αφετέρου, όσον αφορά την ημερομηνία παραδόσεως του αγαθού, υπενθυμίζω ότι το άρθρο 226, σημείο 7, της οδηγίας ΦΠΑ επιτάσσει όπως το τιμολόγιο αναγράφει την ημερομηνία κατά την οποία, μεταξύ άλλων, πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών. Το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η ημερομηνία της παροχής την οποία αφορά το εν λόγω τιμολόγιο καθιστά δυνατό τον έλεγχο του χρόνου επελεύσεως της γενεσιουργού αιτίας του φόρου και, επομένως, τον προσδιορισμό των φορολογικών διατάξεων οι οποίες, όσον αφορά το χρονικό πεδίο εφαρμογής, πρέπει να εφαρμοσθούν στην πράξη την οποία αφορά το ως άνω έγγραφο<sup>33</sup>. Συναφώς, πρέπει, κατά περίπτωση, να ελέγχεται κατά πόσον τα συμπληρωματικά έγγραφα της συμβάσεως περιέχουν αναλυτικότερη περιγραφή της παραδόσεως<sup>34</sup>.

60. Εν προκειμένω, πρέπει να εξακριβωθεί αν, βάσει της συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως, η διοικητική αρχή θα ήταν σε θέση να κρίνει αν πρόκειται για περίπτωση «παραδόσεως αγαθών» ή «παροχής υπηρεσιών» και, στη συνέχεια, αν η ως άνω σύμβαση παρέχει τη δυνατότητα καθορισμού του χρόνου παραδόσεως.

61. Αφενός, όσον αφορά το ζήτημα του χαρακτηρισμού της πράξεως πώλησεως και επαναμισθώσεως, το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι στην περίπτωση συμβάσεως χρηματοδοτικής μισθώσεως αφορώσας ακίνητο η οποία προβλέπει είτε τη μεταβίβαση της κυριότητας στον μισθωτή κατά τη λήξη της συμβάσεως είτε τη θέση στη διάθεση του μισθωτή των ουσιωδών γνωρισμάτων της κυριότητας του ακινήτου αυτού (πράγμα που φαίνεται να συμβαίνει στην υπό κρίση υπόθεση), κατά τρόπον ώστε στον εν λόγω μισθωτή να μεταβιβάζεται, ιδίως, η πλειονότητα των πλεονεκτημάτων και των κινδύνων που ενέχει το δικαίωμα της κυριότητας επί του εν λόγω ακινήτου, το δε αναπροσαρμοσμένο ποσό των δόσεων να συμπίπτει κατ' ουσίαν με την αγοραία αξία του αγαθού, η πράξη που προκύπτει από μια τέτοια σύμβαση πρέπει να εξομοιώνεται προς πράξη αποκτήσεως επενδυτικού αγαθού<sup>35</sup>.

62. Αφετέρου, όσον αφορά την ημερομηνία παραδόσεως του αγαθού, επισημαίνω ότι το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι η έννοια της «παραδόσεως αγαθών» δεν αναφέρεται στη μεταβίβαση της κυριότητας υπό τις μορφές που προβλέπονται στο εφαρμοστέο εθνικό δίκαιο, αλλά καλύπτει κάθε πράξη μεταβιβάσεως ενσώματου αγαθού από έναν συμβαλλόμενο η οποία παρέχει τη δυνατότητα στον αντισυμβαλλόμενο του να διαθέτει στην πράξη το εν λόγω αγαθό ως κύριος<sup>36</sup>.

63. Καίτοι εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να προσδιορίζει κατά περίπτωση, ανάλογα με τα περιστατικά της υπό κρίση υποθέσεως, αν συγκεκριμένη πράξη που αφορά αγαθό συνιστά μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, το εν λόγω αγαθό, το Δικαστήριο μπορεί εντούτοις να παράσχει στο ως άνω δικαστήριο κάθε χρήσιμο συναφώς στοιχείο<sup>37</sup>.

64. Στο πλαίσιο αυτό, το Δικαστήριο έχει διαπιστώσει ότι οι πράξεις πώλησεως και επαναμισθώσεως (sale and lease back), όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, χαρακτηρίζονται από το ότι ταυτοχρόνως και κατά τρόπο συνδυαστικό λαμβάνει χώρα, αφενός, χορήγηση δικαιώματος κυριότητας εκ μέρους του υποκειμένου στον φόρο (εν προκειμένω, της RED) στο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα (Raiffeisen) και, αφετέρου, χρηματοδοτική εκμίσθωση ακινήτου εκ μέρους του εν λόγω χρηματοπιστωτικού ιδρύματος στον υποκείμενο στον φόρο.

<sup>33</sup> Απόφαση Barlis (σκέψη 30).

<sup>34</sup> Πρβλ. απόφαση Barlis (σκέψη 34).

<sup>35</sup> Απόφαση NLB Leasing (σκέψεις 26 έως 32).

<sup>36</sup> Απόφαση Mydibel (σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>37</sup> Πρβλ. αποφάσεις NLB Leasing (σκέψη 25) και Mydibel (σκέψη 35).

Επομένως, πρέπει να κριθεί αν, στο πλαίσιο της υποθέσεως της κύριας δίκης, η χορήγηση του δικαιώματος κυριότητας και η χρηματοδοτική εκμίσθωση ακινήτου πρέπει να εξεταστούν χωριστά ή από κοινού<sup>38</sup>.

65. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι πρόκειται για ενιαία παροχή όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία που παρέσχε ο υποκείμενος στον φόρο ή δύο ή περισσότερες πράξεις στις οποίες προέβη συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε, αντικειμενικώς, να αποτελούν μία μόνον αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή<sup>39</sup>. Εναπόκειται, πάντως, στο εθνικό δικαστήριο να εκτιμήσει αν τα στοιχεία που του υποβλήθηκαν υποδηλώνουν την ύπαρξη ενιαίας πράξεως, ανεξαρτήτως του αν απαρτίζεται από περισσότερες συμβάσεις<sup>40</sup>.

66. Εν προκειμένω, από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις πώλησεως και επαναμισθώσεως (sale and lease back) συνιστούν πράξεις οικονομικού χαρακτήρα με σκοπό την αύξηση της ρευστότητας της RED και ότι το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης ακίνητο παρέμεινε στην κατοχή της RED, η οποία το χρησιμοποίησε συνεχώς και αδιαλείπτως για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών της. Από τα εν λόγω περιστατικά φαίνεται να προκύπτει, υπό την επιφύλαξη της επαληθεύσεως από το αιτούν δικαστήριο, ότι η καθεμία από τις εν λόγω πράξεις συνθέτει μία ενιαία πράξη, λαμβανομένου υπόψη ότι η σύσταση του δικαιώματος κυριότητας που αφορά το επίμαχο στην υπόθεση της κύριας δίκης αγαθό είναι άρρηκτα συνδεδεμένη με τη χρηματοδοτική μίσθωση ακινήτου που αφορά το ίδιο αγαθό<sup>41</sup>.

67. Ως εκ τούτου, θα μπορούσε να γίνει δεκτό ότι η σύμβαση της χρηματοδοτικής μισθώσεως περιείχε επαρκή στοιχεία σχετικά με την ημερομηνία παραδόσεως, κατά την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στο σημείο 62 των παρούσων προτάσεων.

68. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω εκτιμήσεων, θα μπορούσε πράγματι να γίνει δεκτό ότι σύμβαση χρηματοδοτικής μισθώσεως περιέχουσα επαρκή στοιχεία τα οποία παρέχουν στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να ελέγξουν την καταβολή του οφειλόμενου φόρου και, ενδεχομένως, την ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ μπορεί, κατ' εξαίρεση, να θεωρηθεί ως «τιμολόγιο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ.

## V. Πρόταση

69. Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω εκτιμήσεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα προδικαστικά ερωτήματα που υπέβαλε το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο, Σλοβενία) ως εξής:

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 γραπτή σύμβαση μπορεί, κατ' εξαίρεση, να θεωρηθεί ως τιμολόγιο, κατά την έννοια της οδηγίας αυτής, ακόμη και αν δεν περιέχει όλες τις απαιτούμενες από τον τίτλο XI, κεφάλαιο 3 («Τιμολόγηση»), της εν λόγω οδηγίας ενδείξεις, εφόσον το έγγραφο αυτό περιέχει επαρκή στοιχεία τα οποία παρέχουν στις φορολογικές αρχές τη δυνατότητα να ελέγξουν την καταβολή του οφειλόμενου φόρου και, ενδεχομένως, την ύπαρξη δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας.

<sup>38</sup> Πρβλ. απόφαση Mydibel (σκέψεις 36 και 37).

<sup>39</sup> Βλ. απόφαση Mydibel (σκέψη 38 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>40</sup> Βλ. απόφαση Mydibel (σκέψη 39 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

<sup>41</sup> Πρβλ. απόφαση Mydibel (σκέψη 40).