

Υπόθεση C-235/21

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως κατά το άρθρο 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

12 Απριλίου 2021

Αιτούν δικαστήριο:

Vrhovno sodišče Republike Slovenije (Σλοβενία)

Ημερομηνία της απόφασεως του αιτούντος δικαστηρίου:

17 Μαρτίου 2021

Αναιρεσείουσα:

RAIFFEISEN LEASING, trgovina in leasing d. o. o.

Αναιρεσίβλητη:

Republika Slovenija

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Αίτηση αναιρέσεως στο πλαίσιο διοικητικής διαφοράς· φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)· οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου· χαρακτηρισμός σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτων ως τιμολογίου προς τους σκοπούς δήλωσης και έκπτωσης του ΦΠΑ· ουσιώδεις ενδείξεις που πρέπει να περιέχει η σύμβαση προκειμένου να μπορεί να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης· άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Μπορεί γραπτή σύμβαση να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου 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») της οδηγίας ΦΠΑ;

Ή, σε περίπτωση αρνητικής απάντησης,

2. Ποιες είναι οι ενδείξεις ή οι περιστάσεις υπό τις οποίες, εν πάση περιπτώσει, γραπτή σύμβαση μπορεί να θεωρηθεί (και) ότι επέχει θέση τιμολογίου που γεννά υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ;

Ή, πιο συγκεκριμένα,

3. Μπορεί γραπτή σύμβαση, συναφθείσα από δύο υποκείμενους στον ΦΠΑ και έχουσα ως αντικείμενο παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, όταν εξ αυτής προκύπτει ρητή και αντικειμενικά αναγνωρίσιμη βούληση του πωλητή ή του παρέχοντος υπηρεσίες, ως συμβαλλομένου μέρους, να εκδώσει τιμολόγιο σχετικά με συγκεκριμένη πράξη, ικανό να δημιουργήσει στον αγοραστή εύλογη πεποίθηση ότι μπορεί να εκπέσει τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών βάσει του εγγράφου αυτού;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, ιδίως άρθρο 203 αυτής, καθώς και άρθρα 63, 178, 218 και 226 έως 230

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου.

Zakon o danku na dodano vrednost (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας· στο εξής: ZDDV-1), άρθρα 67, 76 και 82 έως 84.a

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η αναπρεσείουσα, η εταιρία Raiffeisen leasing, d.o.o. [στο εξής: Raiffeisen leasing], συνήψε με την εταιρία RED, d.o.o. [στο εξής: RED], σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης και σύμβαση πώλησης ακινήτου (πράξη sale-and-lease back).
- 2 Η RED ήταν ιδιοκτήτρια οικοπέδου στη Rožna dolina επί του οποίου είχε κτισθεί παλαιό κτίριο κατοικιών. Η RED σκόπευε να κατασκευάσει νέο κτίριο. Προκειμένου να ανεύρουν οικονομικούς πόρους, τα μέρη συμφώνησαν, στο πλαίσιο συμφωνίας χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτων που συνήφθη στις 19 Νοεμβρίου 2007 (στο εξής: σύμβαση) να αγοράσει η Raiffeisen leasing το ακίνητο από τη RED και εν συνεχεία η RED να της καταβάλλει τα μισθώματα μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος των υφισταμένων οικοπέδων και των νεοανεγερθέντων κτιρίων (1 294 786,56 ευρώ). Η εν λόγω σύμβαση περιελάμβανε και το ποσό του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), ύψους 110 056,86 ευρώ.

- 3 Η Raiffeisen leasing δεν εξέδωσε στην αντισυμβαλλόμενη της RED κάποιο (ειδικό) τιμολόγιο βάσει της σύμβασης ενώ δεν δήλωσε, ούτε κατέβαλε τον ΦΠΑ. Βάσει της εν λόγω σύμβασης, η RED άσκησε το δικαίωμά της προς έκπτωση του ΦΠΑ, ως εάν να αποτελούσε η σύμβαση τιμολόγιο, το οποίο συμπεριελάβε στη δήλωσή της ΦΠΑ.
- 4 Εντός αυτού του πλαισίου, όπως συμφωνήθηκε, οι δύο εταιρίες συνήψαν τρεις μέρες μετά, την από 22 Νοεμβρίου 2007 σύμβαση πώλησης (στο εξής: σύμβαση πώλησης), η οποία είχε ως αντικείμενο το οικόπεδο μαζί με το επ' αυτού παλαιό κτίριο. Οι δύο εταιρίες συμφώνησαν τίμημα που περιελάμβανε ΦΠΑ, η δε RED εξέδωσε επίσης στη Raiffeisen leasing τιμολόγιο που περιελάμβανε ΦΠΑ.
- 5 Τον Νοέμβριο 2007, η Raiffeisen leasing, νυν αναιρεσείουσα, άσκησε το δικαίωμά της προς έκπτωση του ΦΠΑ βάσει της σύμβασης πώλησης.
- 6 Δεδομένου ότι η RED δεν εκπλήρωσε τις υποχρεώσεις της εντός της ταχθείσας προθεσμίας, τέσσερα έτη αργότερα, ήτοι στις 21 Φεβρουαρίου 2011, η σύμβαση λύθηκε κατόπιν συμφωνίας των μερών. Εν συνεχεία, η Raiffeisen leasing μεταπώλησε το ακίνητο σε άλλον αγοραστή σε τίμημα που περιελάμβανε ΦΠΑ.
- 7 Στις 25 Ιουλίου 2014 κοινοποιήθηκε στη RED οριστική απόφαση με την οποία δεν της αναγνωρίστηκε το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ βάσει της σύμβασης.
- 8 Στο πλαίσιο διαδικασίας φορολογικού ελέγχου διαπιστώθηκε (πράξη επιβολής φόρου πρώτου και δεύτερου βαθμού) ότι η Raiffeisen leasing (1) όφειλε να αποδώσει ΦΠΑ βάσει της σύμβασης και (2) δεν έπρεπε να είχε ασκήσει το δικαίωμά της προς έκπτωση βάσει της σύμβασης πώλησης.
- 9 Όσον αφορά το σημείο (1): η Finančna uprava Republike Slovenije (φορολογική αρχή της Δημοκρατίας της Σλοβενίας· στο εξής: FURS) στήριξε τη δυνατότητα επιβολής του ΦΠΑ στο άρθρο 76, παράγραφος 1, σημείο 9, του Zakon o davku na dodano vrednost (νόμου περί φόρου προστιθέμενης αξίας· στο εξής: ZDDV-1), κατά το οποίο «[ο] ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο». Κατά την άποψή της, η σύμβαση, στην οποία αναγραφόταν το τίμημα καθώς και ο ΦΠΑ, είχε κατ' ουσίαν το περιεχόμενο τιμολογίου, δυνάμει του οποίου η RED μπορούσε να ασκήσει το δικαίωμά της προς έκπτωση του ΦΠΑ. Επομένως, κατά το χρονικό αυτό σημείο, γεννήθηκε και η υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ.
- 10 Εν συνεχεία, η FURS εξέδωσε απόφαση με την οποία δεν αναγνώρισε στη RED το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ βάσει της σύμβασης. Ως εκ τούτου, κατά την ημερομηνία αυτή, η Raiffeisen leasing απέκτησε δικαίωμα προς μείωση (διόρθωση) της δήλωσης ΦΠΑ, δεδομένου ότι, με την ανωτέρω απόφαση της FURS, εξέλιπε ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Ωστόσο, εν τω μεταξύ (από τις 3 Ιανουαρίου 2008 έως τις 25 Ιουλίου 2014), μεσολάβησε χρονικό διάστημα κατά το οποίο η Raiffeisen leasing όφειλε, κατά τη FURS, να δηλώσει

τον ΦΠΑ, πράγμα το οποίο δεν έπραξε. Για την επίμαχη περίοδο, η FURS τής επέβαλε τόκους επί φορολογικής οφειλής ύψους 50 571,88 ευρώ.

- 11 Όσον αφορά το σημείο (2): κατά τη FURS, η πράξη που προκύπτει από τη σύμβαση πώλησης απαλλάσσεται αυτοδίκαια από τον ΦΠΑ, δεδομένου ότι το άρθρο 44, παράγραφος 7, του ZDDV-1 ορίζει ότι «απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων, καθώς και των οικοπέδων εντός των οποίων αυτά βρίσκονται, εκτός αν η παράδοση πραγματοποιηθεί πριν από την πρώτη εγκατάσταση στα κτίρια ή χρήση των κτιρίων ή των τμημάτων κτιρίων ή αν η παράδοση πραγματοποιηθεί πριν από τη λήξη διετίας από την έναρξη της πρώτης χρήσης ή της πρώτης εγκατάστασης στα κτίρια». Η φορολογική δήλωση βάσει της οποίας μπορεί να επιλεγεί η υπαγωγή πράξης στον ΦΠΑ, κατά την έννοια του άρθρου 45 του ZDDV-1, δεν υποβλήθηκε από τα συμβαλλόμενα μέρη στη φορολογική αρχή. Κατά συνέπεια, δεν μπορούσε να προβληθεί δικαίωμα προς έκπτωση, μολονότι είχε εκδοθεί τιμολόγιο στο οποίο αναγραφόταν (αχρεωστήτως) ο ΦΠΑ. Ως εκ τούτου, η FURS προχώρησε σε πρόσθετη εκκαθάριση ΦΠΑ ύψους 44 200,00 ευρώ, πλέον τόκων 11 841,97 ευρώ. Εντός αυτού του πλαισίου, κατά την άποψη της FURS, το γεγονός ότι μεταγενέστερα (μετά τη λύση της σύμβασης) το ακίνητο πωλήθηκε σε άλλον αγοραστή με συναλλαγή υποκειμένη σε ΦΠΑ, δεν ασκεί επιρροή. Η πράξη που προέκυπτε από τη σύμβαση πώλησης απαλλασσόταν του ΦΠΑ και τα μεταγενέστερα γεγονότα δεν ασκούν επιρροή συναφώς.
- 12 Στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας, το Υπουργείο Οικονομικών απέρριψε τη διοικητική ένσταση της νυν αναιρεσείουσας ως αβάσιμη και επικύρωσε την απόφαση της FURS ως πρωτοβάθμιας αρχής.
- 13 Η Raiffeisen leasing άσκησε προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε από το Upravno sodišče (διοικητικό πρωτοδικείο, Σλοβενία), για λόγους κατ' ουσίαν πανομοιότυπους με εκείνους που εκτίθενται στην απόφαση της FURS και του Υπουργείου Οικονομικών, ως δευτεροβάθμιας αρχής.
- 14 Η Raiffeisen leasing υπέβαλε έπειτα αίτημα άδειας για την άσκηση αναίρεσης κατά της αποφάσεως του Upravno sodišče (διοικητικού πρωτοδικείου), η οποία έγινε εν μέρει δεκτή από το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο, Σλοβενία), το οποίο έκανε δεκτή την αίτηση αναίρεσεως με διάταξη της 20ής Μαΐου 2020, ειδικότερα προκειμένου, μεταξύ άλλων, να απαντήσει σε σημαντικό νομικό ζήτημα: «Πότε μπορεί διμερής δικαιοπραξία (σύμβαση) να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου κατά την έννοια του [ZDDV-1] και της οδηγίας [ΦΠΑ];» Εντός αυτού του πλαισίου, η εν λόγω εταιρία άσκησε αναίρεση, επί της ουσίας της οποίας έχει επιληφθεί το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο).

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 15 Η αναιρεσίβλητη, εκτιμώντας ότι η επίμαχη σύμβαση αποτελούσε και τιμολόγιο στο οποίο αναγραφόταν ο ΦΠΑ, υποστηρίζει ότι η αναιρεσείουσα ήταν

υποχρεωμένη να καταβάλει τον ΦΠΑ, κατά το άρθρο 76, παράγραφος 1, σημείο 9, του ZDDV-1, πράγμα το οποίο δεν έπραξε κατά το οικείο οικονομικό έτος.

- 16 Συναφώς, επισημαίνεται ότι η αναιρεσείουσα δεν θεώρησε ότι η εν λόγω σύμβαση επέχει θέση τιμολογίου κατά την έννοια του ZDDV-1 και της οδηγίας ΦΠΑ και ότι αντιθέτως, από την πλευρά της, η έτερη συμβαλλόμενη, [εταιρία] RED, χρησιμοποίησε ή επιχείρησε, ακριβέστερα, να χρησιμοποιήσει τη σύμβαση ως τιμολόγιο προκειμένου να εκπέσει τον ΦΠΑ.
- 17 Η άποψη της αναιρεσίβλητης κρίθηκε κατ' ουσίαν ορθή και από το Upravno sodišče (διοικητικό πρωτοδικείο) με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση. Η αναιρεσείουσα αμφισβητεί επίσης, στο πλαίσιο της αιτήσεως αναιρέσεως, με επιχειρήματα, τον χαρακτηρισμό της εν λόγω σύμβασης ως τιμολογίου, χαρακτηρισμό από τον οποίο απορρέει η υποχρέωσή της για καταβολή του ΦΠΑ δυνάμει της ανωτέρω νομοθετικής διάταξης. Η αναιρεσείουσα υποστηρίζει ότι η συναφθείσα σύμβαση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου, καθόσον δεν περιείχε όλα τα ουσιώδη στοιχεία ενός τιμολογίου (δεδομένου ότι δεν αναγραφόταν ούτε ο συντελεστής ΦΠΑ, ούτε η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η παράδοση των αγαθών) και ότι, ως εκ τούτου, δεν πληρούνταν οι τυπικές προϋποθέσεις που θα επέτρεπαν στην αντισυμβαλλόμενη RED να ασκήσει το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, και συνεπώς δεν υφίστατο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων. Κατά την αναιρεσείουσα, με τη σύμβαση, ανέλαβε απλώς την υποχρέωση να παραδώσει στην αντισυμβαλλόμενη το ακίνητο, το οποίο δεν διέθετε ακόμη κατά τον χρόνο σύναψης της σύμβασης (το οποίο, εντούτοις, απέκτησε μόλις τρεις ημέρες μετά), και κατά συνέπεια η σύμβαση, αυτή καθαυτή, δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μεταβίβαση ακινήτου. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η αναιρεσείουσα δεν είχε την πρόθεση να υποκαταστήσει η σύμβαση το τιμολόγιο, δεδομένου ότι, σε περίπτωση που σκόπευε να εκδώσει τιμολόγιο, θα το είχε εκδώσει με όλα τα στοιχεία που απαιτούνται δυνάμει του ZDDV- 1. Ως εκ τούτου, αμφισβητεί την άποψη της αναιρεσίβλητης και την κρίση του Upravno sodišče (διοικητικού πρωτοδικείου), σύμφωνα με την οποία η σύμβαση μπορεί να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου, λόγω του ότι αναφέρει το αντικείμενο της παράδοσης, τη φορολογική βάση και το ποσό. Κατά την αναιρεσείουσα, η άποψη αυτή είναι αυθαίρετη, διότι θα μπορούσε να προκύψει η δυνατότητα να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου (ως βάση για την επιβολή ΦΠΑ) και κάθε προσφορά (σύμβαση) στην οποία απλώς αναφέρονται τα στοιχεία αυτά.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής

- 18 Στην υπό κρίση υπόθεση, εκκρεμεί ένδικη διαφορά μόνον καθ' ο μέτρο αφορά την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ βάσει εκδοθέντος τιμολογίου το οποίο θα έπρεπε να αντιστοιχεί στη γραπτή σύμβαση που συνήφθη μεταξύ της αναιρεσείουσας, Raiffeisen Leasing, και της αντισυμβαλλομένης της, RED, στις 19 Νοεμβρίου 2007, στο οποίο αναγράφεται και το ποσό του ΦΠΑ (ύψους 110 056,86 ευρώ). Τίθεται ζήτημα ερμηνείας της γένεσης της υποχρέωσης

καταβολής του ΦΠΑ, η οποία στηρίζεται στο γεγονός ότι ο εκδότης του τιμολογίου ανέγραψε επ’ αυτού τον ΦΠΑ, όπως προβλέπεται στο άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ, καθώς και στο άρθρο 76, παράγραφος 1, σημείο 9, του ZDDV-1, ο οποίος μετέφερε το άρθρο της οδηγίας στην εσωτερική έννομη τάξη της Δημοκρατίας της Σλοβενίας με πανομοιότυπη διατύπωση. Ως εκ τούτου, η ορθή ερμηνεία της διάταξης του ZDDV-1 εξαρτάται εξ ολοκλήρου από την ορθή ερμηνεία της εν λόγω διάταξης της επίμαχης οδηγίας.

- 19 Η ανωτέρω υποχρέωση που κατοχυρώνεται στο άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ επιβάλλεται, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Δικαστήριο), ανεξαρτήτως αν υφίσταται πράγματι φορολογητέα πράξη εφόσον δεν διορθωθεί τυχόν έλλειψη υπό τους όρους που καθορίζονται στην εν λόγω οδηγία (βλ., επί παραδείγματι, απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55). Σκοπός της διάταξης αυτής, στο πλαίσιο της διασφάλισης της αποτελεσματικότητας και της ουδετερότητας του συστήματος ΦΠΑ, είναι η αποφυγή του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων ενόσω ο αποδέκτης τιμολογίου επί του οποίου αναγράφεται αχρεωστήτως ΦΠΑ μπορεί ακόμη να το χρησιμοποιήσει για την άσκηση αυτού του δικαιώματος εκπτώσεως (πρβλ. απόφαση της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco (C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, σκέψη 29).
- 20 Επομένως, προκειμένου να γεννηθεί η εν λόγω υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, πρέπει να εκκινήσουμε από την παραδοχή ότι εκδόθηκε τιμολόγιο κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και του ZDDV-1. Οσάκις δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο, κατά λογική ακολουθία, δεν γεννάται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ. Συναφώς, κρίσιμη είναι η διάταξη του άρθρου 218 της οδηγίας ΦΠΑ, η οποία προβλέπει ότι, 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 (κεφάλαιο 3, «Τιμολόγηση»). Η εν λόγω διάταξη της οδηγίας ΦΠΑ μεταφέρθηκε στην εσωτερική έννομη τάξη με το άρθρο 81, παράγραφος 8, του ZDDV-1.
- 21 Συναφώς, το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο) διερωτάται αν ακόμη και έγγραφο που δεν περιέχει όλες τις υποχρεωτικές ενδείξεις που πρέπει να έχει ένα τιμολόγιο κατά τα άρθρα 226 έως 230 της οδηγίας ΦΠΑ (άρθρα 82 έως 84 του ZDDV-1) μπορεί να συνεπάγεται την υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ εκ μέρους του εκδότη του εγγράφου αυτού, ή ποιες είναι οι ενδείξεις που μπορούν, εν πάση περιπτώσει, να συνηγορήσουν υπέρ της ύπαρξης τιμολογίου καθώς και υπέρ της υποχρέωσης καταβολής ΦΠΑ κατά το άρθρο 203 της οδηγίας αυτής.
- 22 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η οδηγία ΦΠΑ προβλέπει ότι η επιβαλλόμενη από το άρθρο 203 υποχρέωση γεννάται και στην περίπτωση κατά την οποία το τιμολόγιο δεν περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που επιτάσσει η οδηγία αυτή κατά τα άρθρα της 226 επ.. Σύμφωνα με τη νομολογία που παρατίθεται ανωτέρω, είναι δυνατόν να γεννάται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ λόγω έκδοσης τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται ΦΠΑ, έστω και αν το ίδιο το τιμολόγιο δεν περιέχει ορισμένα από τα απαιτούμενα δυνάμει της οδηγίας ΦΠΑ στοιχεία, επί

παραδείγματι, όταν δεν αναφέρεται ο τόπος παροχής των υπηρεσιών για τις οποίες εκδόθηκε τιμολόγιο, διότι τούτο δεν ασκεί επιρροή στη γένεση της επίμαχης φορολογικής οφειλής (απόφαση του Δικαστηρίου της 18ης Ιουνίου 2009, Stadeco, C-5[6]6/07, EU:C:2009:380, σκέψεις 26 επ.). Η ερμηνεία αυτή ενισχύεται περαιτέρω από τη νομολογία άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης [βλ., επί παραδείγματι, απόφαση του Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου, Γερμανία) της 17ης Φεβρουαρίου 2011, V R 39/09].

- 23 Από τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει επίσης ότι η γένεση της υποχρέωσης αυτής εξαρτάται από την ύπαρξη τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ, χωρίς η διάταξη αυτή της οδηγίας ΦΠΑ να αναφέρεται ρητά στην τήρηση όλων των τυπικών προϋποθέσεων ενός τιμολογίου, όπως προβλέπεται για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση σε περίπτωση παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 178, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ. Στο ίδιο συμπέρασμα καταλήγουμε και μέσω τελεολογικής ερμηνείας, δεδομένου ότι η γένεση της υποχρέωσης (αποκλειστικά) βάσει της έκδοσης τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ, κατά το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ, αποσκοπεί στην αποτροπή του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων που θα μπορούσε να προκύψει από τη χρήση ενός τέτοιου εγγράφου προκειμένου να ασκηθεί δικαίωμα προς έκπτωση από άλλον υποκείμενο στον φόρο. Θα ήταν αντίθετο προς τον σκοπό της διάταξης αυτής να παρασχεθεί στον εκδότη τέτοιου τιμολογίου δυνατότητα να απαλλαγεί από την εν λόγω υποχρέωση απλώς και μόνο επειδή παρέλειψε να αναγράψει ένα από τα απαιτούμενα για το τιμολόγιο αυτό στοιχεία. Πράγματι, ο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων εμφιλοχωρεί ήδη λόγω του ότι το έγγραφο περιέχει τα ουσιώδη στοιχεία ενός τιμολογίου για τους σκοπούς του ΦΠΑ, δημιουργώντας κατ' αυτόν τον τρόπο τη φαινομενική δυνατότητα του δικαιούχου να στηριχθεί στο έγγραφο αυτό προκειμένου να εκπέσει τον ΦΠΑ επί των εισροών που αναγράφεται στο εν λόγω έγγραφο [όπως ρητά αποφάνθηκε το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο)] με την απόφασή του της 17ης Φεβρουαρίου 2011, V R 39/09, σκέψη 24].
- 24 Επομένως, για να γεννηθεί η υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ λόγω του ότι συγκεκριμένο πρόσωπο εξέδωσε τιμολόγιο, δεν είναι απαραίτητο το τιμολόγιο να προσδιορίζεται ρητά ως τέτοιο, ούτε να περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που προβλέπει η οδηγία ΦΠΑ (επί παραδείγματι, το άρθρο 226 της οδηγίας ΦΠΑ).
- 25 Κατά συνέπεια, είναι ορθή η ερμηνεία σύμφωνα με την οποία, προκειμένου να γεννηθεί η υποχρέωση που προβλέπεται στο άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ, αρκεί από το έγγραφο να προκύπτει η ρητή και αντικειμενικά αναγνωρίσιμη βούληση του εκδότη να εκδώσει τιμολόγιο σχετικό με συγκεκριμένη πράξη, ικανό να δημιουργήσει στον αποδέκτη του εύλογη πεποίθηση ότι δύναται να εκπέσει, βάσει του εγγράφου αυτού, τον καταβληθέντα ΦΠΑ επί των εισροών. Τα στοιχεία που κατά κανόνα οδηγούν στο εν λόγω συμπέρασμα είναι η αναγραφή του εκδότη και του αποδέκτη του τιμολογίου, η περιγραφή της πράξης, καθώς και το κόστος της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, από τις οποίες προκύπτει το ποσό του ΦΠΑ που οφείλει ο αποδέκτης [πρβλ., επίσης, απόφαση του

Bundesfinanzhof (γερμανικού ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου) της 19ης Νοεμβρίου 2014, V R 29/14]. Στα ανωτέρω μπορούν να προστεθούν και άλλα στοιχεία και περιστάσεις, τα οποία πρέπει να εξακριβώνονται κατά περίπτωση. Ειδικότερα, στο πλαίσιο μιας τέτοιας εκτίμησης, το ίδιο συμπέρασμα μπορεί να συναχθεί και από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει τέτοιο έγγραφο (τιμολόγιο) ή τα οποία είναι διαθέσιμα σε σχέση με αυτό [πρβλ., επίσης, νομολογία του Bundesfinanzhof (γερμανικού ομοσπονδιακού φορολογικού δικαστηρίου), επί παραδείγματι, στην απόφαση της 26ης Ιουνίου 2019, XI R 5/18, ECLI:DE:BFH:2019:U.260619.XIR5.18.0, σκέψη 28].

- 26 Εντούτοις, η ερμηνεία αυτή χρήζει, στην υπό κρίση υπόθεση, περαιτέρω διευκρίνισης ως προς το ζήτημα αν και υπό ποιες προϋποθέσεις γραπτή σύμβαση μεταξύ δύο συμβαλλομένων μερών, η οποία αφορά πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ (επί παραδείγματι, παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών), μπορεί να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 27 Συναφώς, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η σύμβαση, ως επαχθής δικαιοπραξία, μπορεί να διαφέρει από ένα τιμολόγιο, καθόσον μπορεί να αποτελεί απλώς τη νομική βάση της υποκείμενης στον ΦΠΑ πράξης και ότι, δυνάμει αυτής, ο πωλητής ή ο παρέχων υπηρεσίες υποχρεούται, δυνάμει της οδηγίας ΦΠΑ (ή του ZDDV-1), να εκδίδει τιμολόγιο κατά τον χρόνο κατά τον οποίο επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του φόρου (βλ., επί παραδείγματι, άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ). Ομοίως, τα ουσιώδη στοιχεία που καθιστούν δυνατό τον χαρακτηρισμό εγγράφου ως τιμολογίου είναι δυνατό να συμπίπτουν με τα ουσιώδη στοιχεία που πρέπει να περιλαμβάνονται στη σύμβαση προμήθειας αγαθών ή παροχής υπηρεσιών (*essentialia negotii*). Το γεγονός και μόνον ότι η σύμβαση αναφέρει τα συμβαλλόμενα μέρη, ότι προσδιορίζεται σε αυτή το αντικείμενο της σύμβασης καθώς και η συμβατική αξία της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών, με την αναγραφή του ποσού του ΦΠΑ, δεν μπορεί συνεπώς να συνεπάγεται αφ' εαυτού ότι η σύμβαση αυτή επέχει πάντοτε θέση τιμολογίου κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ ή του ZDDV-1. Η αναγραφή του ποσού του ΦΠΑ στη σύμβαση στην πραγματικότητα γίνεται ακριβώς ώστε να διασφαλισθεί η σαφήνεια της συμβατικής σχέσης καθώς και το ποσό της οφειλόμενης αντιπαροχής, καθώς, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων της Δημοκρατίας της Σλοβενίας, ελλείψει διευκρίνισης της υποχρέωσης καταβολής ΦΠΑ για συγκεκριμένο ποσό, γίνεται δεκτό ότι ο φόρος περιλαμβάνεται ήδη στο αναγραφόμενο συμβατικό ποσό.
- 28 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο) διερωτάται αν σύμβαση μπορεί να επέχει θέση τιμολογίου, κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, μόνον όταν προκύπτει ρητή και αντικειμενικά αναγνωρίσιμη βούληση του πωλητή ή του παρέχοντος υπηρεσίες, ως συμβαλλομένου μέρους, να εκδώσει τιμολόγιο σχετικά με συγκεκριμένη πράξη, ικανό να δημιουργήσει στον αγοραστή εύλογη πεποίθηση περί δυνατότητας έκπτωσης, βάσει του εγγράφου αυτού, του καταβληθέντος ΦΠΑ επί των εισροών. Το συμπέρασμα αυτό θα μπορούσε να συναχθεί βάσει ρητής συμβατικής ρήτρας η οποία το ορίζει σαφώς (επί παραδείγματι, ότι η σύμβαση

ισοδυναμεί με τιμολόγιο) ή ενδεχομένως ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία από τις περιστάσεις της δικαιοπραξίας και από τα χαρακτηριστικά της σύμβασης προκύπτουν σαφώς προσδιορίσιμα στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι, δυνάμει της σύμβασης αυτής, δεν προβλεπόταν η έκδοση τιμολογίου ως ειδικού εγγράφου. Κατά συνέπεια, λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο) διερωτάται αν είναι ορθή η ερμηνεία του άρθρου 203 της οδηγίας υπό την έννοια ότι μόνο στις μνημονευόμενες περιπτώσεις η συναφθείσα σύμβαση μπορεί να θεωρηθεί (και) ότι επέχει θέση τιμολογίου στο οποίο αναγράφεται ο ΦΠΑ, βάσει του οποίου γεννάται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ κατά το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ (άρθρο 76, παράγραφος 1, σημείο 9, του ZDDV-1).

- 29 Με δεδομένο ότι η απάντηση στο ερώτημα αν η εν λόγω σύμβαση μπορεί να θεωρηθεί ότι επέχει θέση τιμολογίου εξαρτάται από την ορθή ερμηνεία του άρθρου 203 της οδηγίας ΦΠΑ, το Vrhovno sodišče (Ανώτατο Δικαστήριο), ως ανώτατο δικαστήριο της Δημοκρατίας της Σλοβενίας, υποχρεούται να υποβάλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ερώτημα σχετικό με την ερμηνεία της οδηγίας αυτής.

ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΩΤΗΜΑΤΩΝ