

Υπόθεση C-48/20

**Σύνοψη της αιτήσεως προδικαστικής απόφασεως δυνάμει του άρθρου 98,
παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου**

Ημερομηνία καταθέσεως:

28 Ιανουαρίου 2020

Αιτούν δικαστήριο:

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

Ημερομηνία της απόφασεως του αιτούντος δικαστηρίου:

15 Νοεμβρίου 2019

Αναιρεσείουσα:

UAB «P»

Αντίδικος κατ' αναίρεση:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

Αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης

Υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ εσφαλμένως αναγραφόμενου σε τιμολόγια που εξέδωσε καλή τη πίστει ο υποκείμενος στον φόρο.

Αντικείμενο και νομική βάση του προδικαστικού ερωτήματος

Ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ· άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

Προδικαστικό ερώτημα

Έχουν το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112/EK, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, όπως έχει τροποποιηθεί), καθώς και η αρχή της αναλογικότητας την έννοια ότι αντιτίθενται στην εφαρμογή, σε περίπτωση όπως αυτή της κύριας δίκης, εθνικής διάταξης όπως το άρθρο 108, παράγραφος 1, του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί του φόρου αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. του 2018, αριθ. 1777, θέση 2174, όπως έχει τροποποιηθεί), σε τιμολόγια με εσφαλμένως αναγραφόμενο ΦΠΑ, που εκδόθηκαν καλή τη πίστει από τον υποκείμενο στον φόρο, εφόσον:

– η ενέργεια του υποκείμενου στον φόρο δεν συνδέεται με φοροδιαφυγή, αλλά οφείλεται σε εσφαλμένη ερμηνεία των κανόνων δικαίου από τα μέρη της συναλλαγής, στηριζόμενη στην ερμηνεία που δίδουν στις σχετικές διατάξεις οι φορολογικές αρχές κατά τη συνήθη πρακτική στον εν λόγω τομέα κατά τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής, και βάσει της οποίας γίνεται εσφαλμένως δεκτό ότι ο εκδότης του τιμολογίου πραγματοποιεί παράδοση αγαθών, ενώ στην πραγματικότητα παρέχει υπηρεσία χρηματοπιστωτικής διαμεσολάβησης απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ, και

– ο παραλήπτης του τιμολογίου με τον εσφαλμένως αναγραφόμενο ΦΠΑ θα είχε το δικαίωμα να ζητήσει την επιστροφή του φόρου αυτού σε περίπτωση ορθής τιμολόγησης της πράξης από τον υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος στην πραγματικότητα παραδίδει αγαθά προς αυτόν;

Παρατιθέμενες διατάξεις του ενωσιακού δικαίου

Το άρθρο 203 της οδηγίας του Συμβουλίου 2006/112/EK, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ) προβλέπει ότι ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο που αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο.

Παρατιθέμενες διατάξεις του εθνικού δικαίου

Το άρθρο 108, παράγραφος 1, του *ustawa o podatku od towarów i usług* (νόμου περί του φόρου αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U. του 2016, θέση 710, όπως έχει τροποποιηθεί, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει ότι όταν νομικό πρόσωπο, οργανωτική οντότητα χωρίς νομική προσωπικότητα ή φυσικό πρόσωπο εκδίδει τιμολόγιο στο οποίο αναγράφεται ποσό φόρου, υπέχει υποχρέωση καταβολής του φόρου αυτού.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της διαδικασίας

- 1 Με απόφαση της 27ης Ιουνίου 2014 ο naczelnik urzędu skarbowego (προϊστάμενος της φορολογικής υπηρεσίας) προσδιόρισε, έναντι της αναιρεσείουσας εταιρίας UAB P. με έδρα στη Λιθουανία (στο εξής: εταιρία), ποσό οφειλής από φόρο αγαθών και υπηρεσιών (ΦΠΑ) για την περίοδο από τον Μάρτιο έως τον Δεκέμβριο του 2011, ποσό υπερβάλλοντος φόρου που καταβλήθηκε για την περίοδο από τον Μάρτιο έως τον Ιούνιο του 2011, και ποσό φόρου προς καταβολή δυνάμει του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ. Η φορολογική αρχή αμφισβήτησε το δικαίωμα της εταιρίας να εκπέσει τον φόρο επί των εισροών που προέκυπτε από τα εκδοθέντα προς αυτήν τιμολόγια για την αγορά καυσίμων από πρατήρια καυσίμων. Επιπλέον, έκρινε ότι η εταιρία εξέδωσε και έθεσε σε κυκλοφορία τιμολόγια στα οποία εμφανίζονταν πλασματικές πωλήσεις καυσίμων σε λιθουανικές εταιρίες. Κατά τη φορολογική αρχή, η εταιρία δεν ήταν ούτε αγοράστρια ούτε προμηθεύτρια καυσίμων. Αντιθέτως, η πραγματική της δραστηριότητα συνίστατο στην παροχή χρηματοδότησης (χορήγηση πίστωσης) σε λιθουανικές επιχειρήσεις που αγόραζαν πετρέλαιο εσωτερικής καύσης από πρατήρια καυσίμων χρησιμοποιώντας κάρτες καυσίμων. Οι πράξεις αυτές συνιστούν χρηματοοικονομικές υπηρεσίες απαλλασσόμενες από τον φόρο δυνάμει του νόμου περί ΦΠΑ.
- 2 Με απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2014 ο dyrektor izby skarbowej (διευθυντής της φορολογικής διοίκησης) ακύρωσε στο σύνολό της την απόφαση της πρωτοβάθμιας διοικητικής αρχής, λόγω του εσφαλμένου καθορισμού από την εν λόγω αρχή του τόπου φορολόγησης των πράξεων της εταιρίας και, επί της ουσίας της υπόθεσης, προσδιόρισε έναντι της εταιρίας ποσό οφειλής από ΦΠΑ για την περίοδο από τον Μάρτιο έως τον Δεκέμβριο του 2011, ποσό υπερβάλλοντος φόρου που καταβλήθηκε για την περίοδο από τον Μάρτιο έως τον Ιούνιο του 2011, και ποσό φόρου προς καταβολή δυνάμει του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ. Κατά τη δευτεροβάθμια διοικητική αρχή, η εταιρία δεν προέβαινε σε απόκτηση και παράδοση καυσίμων στην ημεδαπή. Τα καύσιμα μεταφέρονταν απευθείας από τα πρατήρια καυσίμων στις λιθουανικές επιχειρήσεις, οι οποίες ανεφοδιάζονταν με καύσιμα από πολωνικά πρατήρια καυσίμων χρησιμοποιώντας κάρτα χωρίς καταβολή μετρητών. Η εταιρία δεν είχε δικαίωμα διάθεσης των καυσίμων ως κυρία και η πραγματική της δραστηριότητα συνίστατο στη χρηματοδότηση της εκ μέρους των αντισυμβαλλομένων της αγοράς πετρελαίου εσωτερικής καύσης από πρατήρια καυσίμων με τη χρήση καρτών καυσίμων. Η οργάνωση του ανεφοδιασμού με καύσιμα πραγματοποιούνταν με δύο τρόπους: είτε απευθείας από την εταιρία βάσει συμβάσεων με τα πρατήρια καυσίμων, είτε μέσω εμπορικού αντιπροσώπου βάσει σύμβασης εμπορικής αντιπροσωπείας για την πώληση υπηρεσιών επεξεργασίας των συναλλαγών. Ο ρόλος της εταιρίας συνίστατο στην αναζήτηση πελατών (αγοραστών καρτών καυσίμων), στη διενέργεια παραγγελιών καρτών καυσίμων σε αντιπρόσωπο ή σε πρατήριο καυσίμων και στη διασφάλιση μέσων πληρωμής για τα καύσιμα με τα οποία ανεφοδιάζονταν οι πελάτες. Ως αντάλλαγμα η εταιρία εισέπραττε αμοιβή υπό μορφή προμήθειας ή έκπτωσης από τους πωλητές καυσίμων ή από τον αντιπρόσωπο. Η δευτεροβάθμια διοικητική αρχή δέχτηκε ότι

τα εκδοθέντα από την εταιρία τιμολόγια γεννούν υποχρέωση πληρωμής του φόρου που προκύπτει από αυτά σύμφωνα με το άρθρο 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ.

- 3 Η εταιρία άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης της δευτεροβάθμιας διοικητικής αρχής. Με απόφαση της 7ης Απριλίου 2015, το Wojewódzki sąd administracyjny (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο, Πολωνία, WSA) ακύρωσε την απόφαση του dyrektor izby skarbowej (διευθυντή της φορολογικής διοίκησης).
- 4 Κατόπιν αίτησης αναίρεσης του dyrektor izby skarbowej (διευθυντή της φορολογικής διοίκησης), το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πολωνία) αναίρεσε την απόφαση της 7ης Απριλίου 2015 του πρωτοβάθμιου δικαστηρίου και ανέπεμψε την υπόθεση στο WSA (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο), το οποίο με απόφαση της 19ης Ιουλίου 2017 απέρριψε την προσφυγή της εταιρίας.
- 5 Το WSA (περιφερειακό διοικητικό δικαστήριο) συντάχθηκε με τη θέση της δευτεροβάθμιας διοικητικής αρχής ότι, μολονότι τα τιμολόγια πώλησης που εκδόθηκαν από την εταιρία δεν αντικατοπτρίζουν την πραγματική πορεία των οικονομικών συναλλαγών και, ως εκ τούτου, δεν υπόκεινται σε εκκαθάριση στη δήλωση ΦΠΑ-7, εντούτοις δημιουργούν υποχρέωση πληρωμής του φόρου που προκύπτει από αυτά, σύμφωνα με το άρθρο 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ. Η εταιρία, εκδίδοντας προς τους Λιθουανούς επιχειρηματίες τα επίμαχα τιμολόγια, τα οποία δεν αντικατοπτρίζουν πραγματικές επιχειρηματικές συναλλαγές, οδήγησε στη δημιουργία μιας κατάστασης στην οποία οι παραλήπτες των τιμολογίων αυτών μπορούσαν να εκλάβουν τον αναγραφόμενο σε αυτά φόρο ως φόρο επί των εισροών δυνάμενο να εκπέσει ή να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου. Τα τιμολόγια που εξέδωσε η εταιρία τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση εικονικών πωλήσεων καυσίμων σε λιθουανικές εταιρίες, και για τον λόγο αυτό έπρεπε να γίνει δεκτό ότι υφίστατο κίνδυνος απώλειας δημοσίων εσόδων. Επομένως, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ ή της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας.
- 6 Η εταιρία προσέβαλε την εν λόγω απόφαση ενώπιον του NSA (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου), το οποίο ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε προδικαστικό ερώτημα στο Δικαστήριο.

Σκεπτικό της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

- 7 Από τη δικογραφία προκύπτει αναμφισβήτητα ότι η εταιρία –παρά την πεποίθησή της περί του αντιθέτου– δεν συμμετείχε σε αλυσιδωτές συναλλαγές με αντικείμενο παραδόσεις καυσίμων σε Λιθουανούς μεταφορείς, αλλά απλώς παρείχε σε Λιθουανούς επιχειρηματίες χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες, απαλλασσόμενες από τη φορολογία στην ημεδαπή.
- 8 Η θέση αυτή επιβεβαιώνεται από την απόφαση του Δικαστηρίου της 15ης Μαΐου 2019, Vega International (C-235/18, EU:C:2019:412), με την οποία το

Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο β', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η διάθεση εκ μέρους μητρικής εταιρίας στις θυγατρικές της καρτών καυσίμων οι οποίες επιτρέπουν στις τελευταίες να ανεφοδιάζουν με καύσιμα τα οχήματα των οποίων διασφαλίζουν τη μεταφορά μπορεί να χαρακτηριστεί ως υπηρεσία χορήγησης πίστωσης απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ, κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης. Το Δικαστήριο είχε ήδη καταλήξει σε παρόμοια διαπίστωση με την απόφαση της 6ης Φεβρουαρίου 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73).

- 9 Εν προκειμένω, δεν αποδείχθηκε η ύπαρξη απάτης ή καταχρηστικής πρακτικής. Ο χαρακτηρισμός των αμφισβητούμενων πράξεων ως αλυσιδωτών παραδόσεων ήταν αποτέλεσμα της κυρίαρχης μέχρι σήμερα –και αντίθετης προς την απορρέουσα από τις ως άνω μνημονευόμενες αποφάσεις του Δικαστηρίου– εθνικής πρακτικής κατά την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΦΠΑ και στο πλαίσιο της οποίας οι εν λόγω πράξεις θεωρούνται ως παράδοση αγαθών και όχι ως παροχή υπηρεσιών.
- 10 Σύμφωνα με την πρακτική αυτή, γινόταν δεκτό ότι καθένας από τους επιχειρηματίες που αποτελούν τμήμα της αλυσίδας παραδόσεων καυσίμων πραγματοποιεί παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, μολονότι στην πραγματικότητα λάμβανε χώρα μόνον υλική παράδοση αγαθού. Θεωρούνταν, επίσης, ότι ο μεσολαβητής (που παρέχει πρόσβαση στην κάρτα) παρέδιδε το αγαθό (πράξη υποκείμενη στον ΦΠΑ) στον τελικό παραλήπτη. Η πρακτική αυτή αντικατοπτρίζεται στην τιμολόγηση των παραδόσεων στην υπό κρίση υπόθεση, η οποία έγινε ως εξής:
- τα πρατήρια καυσίμων εξέδιδαν τιμολόγια προς την εταιρία (που παρείχε τις κάρτες καυσίμων) για τα καύσιμα που παραδίδονταν στους κατόχους καρτών καυσίμων (λιθουανικές μεταφορικές εταιρίες),
 - ο εταιρία θεωρούσε ότι μετέχει σε αλυσιδωτή πράξη (αγορά καυσίμου και μεταπώλησή του στις λιθουανικές μεταφορικές εταιρίες),
 - οι λιθουανικές μεταφορικές εταιρίες λάμβαναν τιμολόγια από την εταιρία με τον ΦΠΑ για τα καύσιμα και είχαν τη δυνατότητα να ζητήσουν την επιστροφή του στην Πολωνία.
- 11 Η εν λόγω μέθοδος φορολόγησης έχει γίνει δεκτή με ατομικές ερμηνευτικές αποφάσεις των φορολογικών αρχών προς τους φορολογούμενους.
- 12 Η διαφορά στην υπό κρίση υπόθεση αφορά την εκκαθάριση για το οικονομικό έτος 2011, κατά τη διάρκεια του οποίου οι φορολογικές αρχές εφαρμόσαν κατά τρόπο ομοίμορφο τον ανωτέρω τρόπο εκκαθάρισης. Επομένως, η εταιρία είχε απόλυτα βάσιμους λόγους να εμπιστευθεί την υποστηριζόμενη από τη φορολογική αρχή ερμηνεία των σχετικών διατάξεων.
- 13 Διαφορετική μέθοδος εκκαθάρισης τέτοιων πράξεων εμφανίστηκε στην πρακτική μόλις το 2012, όταν το NSA (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο), με την απόφαση

της 14ης Αυγούστου 2012, βασίστηκε στην απόφαση του Δικαστηρίου της 6ης Φεβρουαρίου 2013, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73) και απεφάνθη ότι οι συναλλαγές με χρήση κάρτας καυσίμων δεν παρέχουν το δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ. Η απόφαση αυτή οδήγησε σε αποκλίσεις στην πρακτική των φορολογικών αρχών.

- 14 Ωστόσο, δεν πρέπει να προκαλεί αμφιβολία ότι η εταιρία, ενεργώντας καλή τη πίστει, εξέδωσε το 2011 εσφαλμένα τιμολόγια προς τους Λιθουανούς αντισυμβαλλομένους της με αναγραφόμενο σε αυτά ΦΠΑ. Κατά τον τρόπο αυτό, πληρούνται τυπικά οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, που μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ.
- 15 Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει στην απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Απριλίου 2013, *Rusedespred OOD* (C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψεις 24 έως 29), καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του, θα πρέπει, προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, να έχει τη δυνατότητα διόρθωσης του φόρου που έχει αναγραφεί εσφαλμένως στο τιμολόγιο, σύμφωνα με διαδικασία που έχει θεσπίσει το κράτος μέλος. Η πολωνική νομοθεσία όμως δεν προβλέπει τέτοια διαδικασία διόρθωσης από τον υποκείμενο στον φόρο μετά την κίνηση φορολογικού ελέγχου ή φορολογικής διαδικασίας σε βάρος του. Όπως ορίζει το άρθρο 81b, παράγραφος 1, του *ustawa Ordynacja podatkowa* (νόμου περί φορολογικού κώδικα), της 29ης Αυγούστου 1997 (Dz.U. του 2019, θέση 900, όπως έχει τροποποιηθεί), το δικαίωμα διόρθωσης της δήλωσης στο πλαίσιο συγκεκριμένης διαδικασίας ή ελέγχου αναστέλλεται κατά τη διάρκεια της εν λόγω φορολογικής διαδικασίας ή φορολογικού ελέγχου.
- 16 Επομένως, εν προκειμένω, η εταιρία δεν είχε τη δυνατότητα να διορθώσει τον εσφαλμένως αναγραφόμενο φόρο στα τιμολόγια που εξέδωσε προς τις λιθουανικές μεταφορικές εταιρίες, η κατάσταση δε αυτή οδηγεί στις κυρώσεις που επιβλήθηκαν με τη φορολογική απόφαση που εκδόθηκε στην υπό κρίση υπόθεση.
- 17 Επιπροσθέτως, η φορολογική αρχή τονίζει ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν εξάλειψε σε εύθετο χρόνο τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, δεδομένου ότι τα εσφαλμένα τιμολόγια δεν διορθώθηκαν και, ως εκ τούτου, οι λιθουανικές επιχειρήσεις είχαν τη δυνατότητα να ζητήσουν επιστροφή του φόρου (σύμφωνα με τους κανόνες του άρθρου 89 του νόμου περί ΦΠΑ, που μεταφέρουν στο εσωτερικό δίκαιο την οδηγία 2008/9/EK, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για τον καθορισμό λεπτομερών κανόνων σχετικά με την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/EK, σε υποκείμενους στο φόρο μη εγκατεστημένους στο κράτος μέλος επιστροφής αλλά εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος). Εντούτοις, η εταιρία βασίμως υποστηρίζει ότι, σε περίπτωση ορθής εκκαθάρισης των πράξεων μεταξύ των πρατηρίων καυσίμων, της εταιρίας και των λιθουανικών επιχειρήσεων, όπου η εταιρία θα δήλωνε ότι παρέχει χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες, οι λιθουανικές

επιχειρήσεις θα έπρεπε να λάβουν, αντί των τιμολογίων που εξέδωσε η εταιρία για την παράδοση καυσίμων με τον εσφαλμένως αναγραφόμενο ΦΠΑ, τιμολόγια εκδιδόμενα από τα πρατήρια καυσίμων για παραδόσεις καυσίμων στις εν λόγω λιθουανικές επιχειρήσεις. Τα εν λόγω τιμολόγια θα ήταν κατ' αρχήν παρόμοια όσον αφορά το ποσό με τα επίμαχα τιμολόγια της εταιρίας ως προς τα οποία διαπιστώθηκε υποχρέωση πληρωμής, σύμφωνα με το άρθρο 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ (άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ)· η διαφορά θα αφορούσε το περιθώριο κέρδους της εταιρίας επί των εν λόγω πράξεων. Επιπλέον, τα – εκδιδόμενα από τα πρατήρια καυσίμων– τιμολόγια αυτά θα παρείχαν στις λιθουανικές επιχειρήσεις το δικαίωμα να ζητήσουν την επιστροφή του αναγραφόμενου σε αυτά φόρου.

- 18 Τούτο αποτελεί ένδειξη του γεγονότος ότι, παρά την εκ μέρους της εταιρίας εσφαλμένη τιμολόγηση των παραδόσεων καυσίμων στις λιθουανικές επιχειρήσεις, η ορθή εκκαθάριση των παραδόσεων αυτών από τα πρατήρια καυσίμων θα είχε παράσχει στους Λιθουανούς παραλήπτες και το δικαίωμα να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου. Η εφαρμογή δε του άρθρου 108 του νόμου περί ΦΠΑ στα εν λόγω τιμολόγια, με την παράλληλη φορολόγηση των παραδόσεων καυσίμων από τα πρατήρια καυσίμων στις λιθουανικές επιχειρήσεις, οδηγεί στην πράξη σε διπλή επιβάρυνση της ίδιας πράξης με ΦΠΑ (η πρώτη στο στάδιο της πράξης μεταξύ των πρατηρίων καυσίμων και των λιθουανικών εταιριών και η δεύτερη –στο πλαίσιο του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ– στην εταιρία).
- 19 Επομένως, υφίσταται εύλογη αμφιβολία εάν, σε περίπτωση όπως αυτή της υπό κρίση υπόθεσης, οι φορολογικές αρχές έχουν την εξουσία –λαμβανομένων υπόψη των αρχών της ουδετερότητας και της αναλογικότητας– να εφαρμόσουν κανόνα όπως αυτός του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ (άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ), ο οποίος δεν επιτρέπει στην εταιρία να διορθώσει τα εσφαλμένα τιμολόγια.
- 20 Στην υπόθεση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233), το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι τα υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα μπορούν να επικαλούνται την αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως έχει συγκεκριμενοποιηθεί με τη νομολογία τη σχετική με το άρθρο 203 της οδηγίας ΦΠΑ, για να αντιτάσσονται κατά της εφαρμογής της διάταξης του εθνικού δικαίου που επιβάλλει ως προϋπόθεση της επιστροφής του φόρου προστιθέμενης αξίας που έχει αναγραφεί εκ λάθους στο τιμολόγιο τη διόρθωση του λανθασμένου τιμολογίου, με δεδομένη την οριστική άρνηση αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης του εν λόγω φόρου προστιθέμενης αξίας, η οποία έχει ως αποτέλεσμα να μην μπορεί πλέον να εφαρμοστεί η ρύθμιση που προβλέπει ο εθνικός νόμος για τις διορθώσεις.
- 21 Αντιθέτως, με την απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), το Δικαστήριο έκρινε ότι η οδηγία ΦΠΑ, ερμηνευόμενη υπό το πρίσμα των αρχών της ουδετερότητας και της αναλογικότητας, έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε εθνική ρύθμιση η οποία αποκλείει μεν τη δυνατότητα

έκπτωσης του αναλογούντος σε πλασματικές πράξεις ΦΠΑ, πλην όμως επιβάλλει στα πρόσωπα που αναγράφουν τον ΦΠΑ επί τιμολογίου την υποχρέωση να τον καταβάλουν ακόμη και όταν πρόκειται για πλασματική πράξη, υπό την προϋπόθεση το εθνικό δίκαιο να προβλέπει δυνατότητα προς διόρθωση της απορρέουσας από την υποχρέωση αυτή φορολογικής οφειλής εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του ή έχει εγκαίρως εξαλείψει στην πλήρη έκτασή του τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, στοιχείο το οποίο οφείλει να ελέγξει το αιτούν δικαστήριο.

- 22 Εν προκειμένω, δεν έχει εξακριβωθεί εάν οι λιθουανικές επιχειρήσεις επιδίωξαν την επιστροφή του φόρου που απορρέει από τα εν λόγω τιμολόγια και ποιο ήταν το ενδεχόμενο αποτέλεσμα των σχετικών ενεργειών. Εντούτοις, όπως ήδη επισημάνθηκε, το να απαγορευθεί στην εταιρία να προβεί σε διόρθωση των επίμαχων τιμολογίων, και να επιτραπεί παράλληλα στις λιθουανικές επιχειρήσεις να λάβουν επιστροφή του φόρου για τα καύσιμα που απέκτησαν στην Πολωνία, τόσο κατ' εσφαλμένη όσο και κατ' ορθή τιμολόγηση των αναλυομένων πράξεων, προκαλεί εύλογες αμφιβολίες ως προς το κατά πόσον μπορεί νομίμως να εφαρμοστεί κανόνας όπως αυτός του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ επί του ΦΠΑ που έχει εσφαλμένως αναγραφεί στα τιμολόγια της εταιρίας.