

**Υπόθεση C-442/22**

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

**Ημερομηνία καταθέσεως:**

5 Ιουλίου 2022

**Αιτούν δικαστήριο:**

Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία)

**Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:**

26 Μαΐου 2022

**Αναιρεσείουσα:**

P Sp. z o.o.

**Αναιρεσίβλητος:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie

**Αντικείμενο της κύριας δίκης**

Αναίρεση ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πολωνία) κατά απόφασης του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας του Lublin, Πολωνία) της 23ης Φεβρουαρίου 2018 που απορρίπτει την προσφυγή της P sp. z o. o. κατά της απόφασης του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας του Lublin, Πολωνία), η οποία διατήρησε σε ισχύ την απόφαση του Nacelnik Urzędu Skarbowego w P. (διευθυντή της φορολογικής αρχής του P., Πολωνία) περί προσδιορισμού του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών (στο εξής: ΦΠΑ) εις βάρος της P sp. z o.o. για την περίοδο από τον Ιανουάριο του 2010 έως τον Απρίλιο του 2014, σε σχέση με την πρακτική έκδοσης εικονικών (κενών) τιμολογίων ΦΠΑ από υπάλληλο της εταιρίας.

**Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως**

Το αιτούν δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 267 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, υποβάλλει ερώτημα στο Δικαστήριο και ζητεί να

διευκρινιστεί εάν, σε περίπτωση που υπάλληλος ενός υποκειμένου στον ΦΠΑ εκδώσει εν αγνοία ή χωρίς τη σύμφωνη γνώμη του εν λόγω υποκειμένου στον ΦΠΑ εικονικό τιμολόγιο όπου αναγράφεται ΦΠΑ, πρέπει να θεωρηθεί ότι το πρόσωπο που αναγράφει τον ΦΠΑ στο τιμολόγιο και που υποχρεούται να τον καταβάλλει, υπό το πρίσμα του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112/EK, είναι ο υποκείμενος στον φόρο του οποίου τα στοιχεία έχουν χρησιμοποιηθεί παράνομα στο τιμολόγιο ή ο υπάλληλος ο οποίος αναγράφει παράνομα τον ΦΠΑ στο εν λόγω τιμολόγιο χρησιμοποιώντας τα στοιχεία του υποκειμένου στον φόρο και εργοδότη του. Σημασία της μη επίδειξης δέουσας επιμέλειας του εργοδότη κατά την εποπτεία του εργαζομένου. Αντικειμενική ευθύνη.

### **Προδικαστικά ερωτήματα**

1) Έχει το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1) [...] την έννοια ότι, σε περίπτωση που υπάλληλος του υποκειμένου στον ΦΠΑ εκδίδει εικονικό τιμολόγιο με ΦΠΑ, στο οποίο αναγράφει τα στοιχεία του εργοδότη του ως υποκειμένου στον φόρο, εν αγνοία και χωρίς τη σύμφωνη γνώμη του τελευταίου, ο ΦΠΑ οφείλεται από:

- τον υποκείμενο στον ΦΠΑ του οποίου τα στοιχεία έχουν χρησιμοποιηθεί παράνομα στο τιμολόγιο ή
- τον εργαζόμενο ο οποίος παράνομα ανέγραψε τον ΦΠΑ χρησιμοποιώντας τα στοιχεία του υποκειμένου στον ΦΠΑ;

2) Έχει σημασία, προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα ποιος πρέπει να θεωρηθεί, κατά την έννοια του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, ως το πρόσωπο που αναγράφει τον ΦΠΑ σε τιμολόγιο και οφείλει να τον καταβάλει υπό τις περιστάσεις που περιγράφονται στο πρώτο ερώτημα, το κατά πόσον μπορεί να προσαφθεί στον υποκείμενο στον ΦΠΑ, ο οποίος απασχολεί υπάλληλο που αναγράφει παράνομα στο τιμολόγιο τα στοιχεία του υποκειμένου στον ΦΠΑ και εργοδότη του, ότι δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια κατά την εποπτεία του υπαλλήλου;

### **Σχετικές διατάξεις του κοινοτικού δικαίου**

Άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1):

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

## Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Άρθρο 108, παράγραφος 1, του ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (νόμος της 11ης Μαρτίου 2004 σχετικά με τον φόρο αγαθών και υπηρεσιών, Dz.U. του 2011, αριθ. 177, θέση 1054, όπως έχει τροποποιηθεί), στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ.

«Όταν νομικό πρόσωπο, οργανωτική μονάδα 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 πορείας της διαδικασίας

- 1 Η αναιρεσείουσα, εταιρία P sp. z o. o., κατά τα έτη 2001-2015 δραστηριοποιούνταν στον τομέα της πώλησης καυσίμων, της ανάπτυξης ακινήτων, των εκδόσεων και της ενοικίασης εμπορικών χώρων. Τηρούσε πλήρη λογιστικά βιβλία και ήταν εγγεγραμμένη στο μητρώο ΦΠΑ, ενώ απασχολούσε κατά μέσο όρο δεκατέσσερις εργαζομένους και ένα άτομο με σύμβαση έργου.
- 2 Ως αποτέλεσμα του διασταυρωτικού φορολογικού ελέγχου από τη φορολογική υπηρεσία διαπιστώθηκε ότι η αναιρεσείουσα εταιρία κατά την περίοδο από τον Ιανουάριο του 2010 έως τον Απρίλιο του 2014 εξέδωσε 1.679 εικονικά τιμολόγια ΦΠΑ για συνολικό ποσό ΦΠΑ ύψους 1.497.847 PLN («κενά τιμολόγια» μη ανταποκρινόμενα σε πραγματική πώληση αγαθών) σε οντότητες που εξόφλησαν τον αναγραφόμενο στα εν λόγω τιμολόγια ΦΠΑ. Τα εικονικά αυτά τιμολόγια δεν καταχωρίστηκαν στο βιβλίο πωλήσεων της αναιρεσείουσας εταιρίας και ο οφειλόμενος ΦΠΑ δεν αποδόθηκε στο κράτος, ούτε εκκαθαρίστηκε από αυτήν.
- 3 Η έκδοση εικονικών τιμολογίων συνδέθηκε με πραγματικές πωλήσεις που έλαβαν χώρα σε πρατήριο καυσίμων, οι οποίες καταγράφηκαν από την αναιρεσείουσα εταιρία με τη βοήθεια ταμειακών μηχανών. Προς τούτο, το αντίγραφο των εν λόγω εικονικών τιμολογίων ΦΠΑ συνοδευόταν από ταμειακές αποδείξεις προερχόμενες, στην πραγματικότητα, από συναλλαγές διενεργηθείσες με άλλες οντότητες πλην εκείνων που αναγράφονταν στα εκδοθέντα τιμολόγια.
- 4 Ο πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου της αναιρεσείουσας εταιρίας διεξήγαγε εσωτερική έρευνα σε σχέση με τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, από την οποία προέκυψε ότι η έκδοση των «κενών» τιμολογίων ΦΠΑ και η χρήση τους εν αγνοία και χωρίς τη σύμφωνη γνώμη του διοικητικού συμβουλίου πραγματοποιούνταν από την υπάλληλο της εταιρίας P.K.
- 5 Η P. K. εργαζόταν σε πρατήριο υγρών καυσίμων της αναιρεσείουσας εταιρίας ως διευθύντρια από τις 25 Νοεμβρίου 2005 έως τις 24 Μαΐου 2014, οπότε και, λόγω παραβίασης των εργασιακών της καθηκόντων, η εργασιακή σχέση λύθηκε βάσει του άρθρου 52 του εργατικού κώδικα. Στα καθήκοντα της P. K. περιλαμβάνονταν

ο χειρισμός της ταμειακής μηχανής, η σύνταξη τιμολογίων και η προετοιμασία εγγράφων για τον επικεφαλής λογιστή.

- 6 Από τις δηλώσεις της P.K. προκύπτει ότι από το 2010 εξέδιδε συγκεντρωτικά τιμολόγια για ταμειακές αποδείξεις που συνέλεξαν οι υπάλληλοι του πρατηρίου υγρών καυσίμων που διηύθυνε. Οι ταμειακές αποδείξεις προέρχονταν από κάδους απορριμμάτων, ενώ όλοι οι εργαζόμενοι που συγκέντρωναν αποδείξεις αποκτούσαν οικονομικό όφελος. Για κάθε τιμολόγιο φυλάσσονταν στο λεβητοστάσιο χωριστές ταμειακές αποδείξεις, ταξινομημένες ανά έτος, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι τα εκδοθέντα τιμολόγια δεν θα ήταν κενά και ότι η εν λόγω δραστηριότητα δεν θα ζημίωνε την αναιρεσείουσα εταιρία. Τα εικονικά τιμολόγια ήταν αποθηκευμένα σε υπολογιστή στο γραφείο (σε κλειδωμένο αρχείο). Η P.K. εξέδιδε τα εν λόγω τιμολόγια με άλλη μορφή από εκείνη των ορθών τιμολογίων πάντοτε όταν απουσίαζε ο αναπληρωτής της και δεν εκτύπωνε αντίγραφά τους, προκειμένου να μη δημιουργήσει «έντυπο αρχείο» και, καθώς αποτελούσαν τιμολόγια για ταμειακές αποδείξεις, δεν τα μετέφερε σε λογιστικά βιβλία. Χρησιμοποιούσε τα στοιχεία της αναιρεσείουσας εταιρίας χαρακτηρίζοντάς την ως εκδότρια του τιμολογίου και χρησιμοποιώντας τον ΑΦΜ της. Η P.K. έθετε στα τιμολόγια την υπογραφή και τη σφραγίδα της, ενώ από το 2014 έθετε ηλεκτρονική υπογραφή χωρίς σφραγίδα. Όλοι οι συνεργαζόμενοι υπάλληλοι επωφελήθηκαν οικονομικά. Οι υπάλληλοι λάμβαναν χρήματα για τα λίτρα καυσίμων που αναφέρονταν στις ταμειακές αποδείξεις οι οποίες χρησίμευαν για την έκδοση των εικονικών τιμολογίων.
- 7 Κατόπιν των πορισμάτων του φορολογικού ελέγχου, ο Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. (διευθυντής της φορολογικής αρχής του P.) εξέδωσε απόφαση με την οποία επέβαλε στην αναιρεσείουσα εταιρία την καταβολή ΦΠΑ σε σχέση με την έκδοση εικονικών τιμολογίων για την περίοδο από τον Ιανουάριο του 2010 έως τον Απρίλιο του 2014.
- 8 Κατόπιν ενδικοφανούς προσφυγής κατά της εν λόγω απόφασης, ο Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w L (διευθυντής της φορολογικής υπηρεσίας του L.) της 31ης Οκτωβρίου 2017 διατήρησε την απόφαση σε ισχύ.
- 9 Βάσει των διαπιστωθέντων πραγματικών περιστατικών, αμφότερα τα διοικητικά όργανα συμφωνούν, χωρίς να αντικρούονται από τους διαδίκους, ότι από τα εικονικά τιμολόγια προέκυπταν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών οι οποίες δεν έλαβαν χώρα στην πραγματικότητα. Τα τιμολόγια αυτά αντικατόπτριζαν συναλλαγές που προσομοίαζαν με πραγματικές, ούτως ώστε να επιτευχθεί με απατηλά μέσα η επιστροφή φόρου. Οι εν λόγω αρχές έκριναν ότι ο εργοδότης δεν επέδειξε δέουσα επιμέλεια ώστε να προληφθεί η έκδοση εικονικών τιμολογίων ΦΠΑ. Η περιγραφή των αρμοδιοτήτων της P.K. δεν ήταν σαφής ούτε αποτυπωμένη εγγράφως. Η ενδιαφερόμενη είχε ευρύ φάσμα εξουσιών έκδοσης τιμολογίων ΦΠΑ για ταμειακές αποδείξεις εκτός του συστήματος BOS σε μορφότυπο Excel χωρίς να απαιτείται πρόσθετη άδεια του εργοδότη. Δεδομένου ότι ο πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου της αναιρεσείουσας εταιρίας γνώριζε ότι στο πρατήριο υγρών καυσίμων εκδίδονται τιμολόγια για ταμειακές αποδείξεις,

ήτοι χωρίς λογιστικό έλεγχο, θα έπρεπε να είχε προβλέψει το ενδεχόμενο έκδοσης εικονικών τιμολογίων. Η πλημμελής εποπτεία και οργάνωση είχε ως συνέπεια ο πρόεδρος της εταιρίας να ανακαλύψει την επίμαχη δραστηριότητα μόνον κατόπιν του διασταυρωτικού ελέγχου εκ μέρους της φορολογικής αρχής.

- 10 Οι διοικητικές αρχές είναι της άποψης ότι η P.K. δεν ήταν τρίτος ως προς την αναιρεσείουσα εταιρία, αλλά διευθύντρια πρατηρίου που ανήκε στην εταιρία, υπάλληλος εξουσιοδοτημένη για την έκδοση τιμολογίων και υπεύθυνη ομάδας προσωπικού.
- 11 Επιπλέον, έκριναν ότι, παρά τα μέτρα για τον αποκλεισμό των εκπτώσεων φόρων εκ μέρους αντισυμβαλλομένων που χρησιμοποίησαν αυτά τα εικονικά τιμολόγια ΦΠΑ, σημειώθηκαν απώλειες φόρων οι οποίες δεν κατέστη δυνατόν να αποτραπούν εγκαίρως, οπότε τυγχάνει εφαρμογής στην υπόθεση το άρθρο 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ.
- 12 Με απόφαση της 23ης Φεβρουαρίου 2018 το Wojewódzki Sąd Administracyjny (διοικητικό πρωτοδικείο) απέρριψε την προσφυγή της αναιρεσείουσας εταιρίας κατά της απόφασης του Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (διευθυντή της φορολογικής υπηρεσίας του Lublin) δεχόμενο την επιχειρηματολογία του δευτεροβάθμιου διοικητικού οργάνου.
- 13 Η αναιρεσείουσα εταιρία, δυνάμει του άρθρου 173, παράγραφος 1, του ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (νόμου της 30ης Αυγούστου 2019, περί κώδικα διοικητικής δικονομίας, Dz.U. 2019, θέση 2325, όπως έχει τροποποιηθεί), άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω απόφασης.

#### **Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας**

- 14 Η αναιρεσείουσα εταιρία προβάλλει με την αίτηση αναιρέσεως τα εξής:
  - 1) Παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, λόγω μη ορθής εφαρμογής του, διότι:
    - α) τα τιμολόγια δεν εκδόθηκαν από νομικό πρόσωπο, δηλαδή την αναιρεσείουσα εταιρία, αλλά από φυσικό πρόσωπο, ήτοι υπάλληλό της με σκοπό τη δημιουργία αιτίας για παράνομη έκπτωση φόρου από οντότητες συνεργαζόμενες με τη συγκεκριμένη υπάλληλο. Κατ' αυτόν τον τρόπο, η υπάλληλος ενήργησε ως τρίτος, εκτός της έννομης σχέσης που την συνέδεε με τον εργοδότη της και κατά παράβαση της εξουσίας έκδοσης τιμολογίων σε «δικαιούμενα προς τούτο πρόσωπα». Στα τιμολόγια αναγραφόταν η αναιρεσείουσα εταιρία εν αγνοία της και χωρίς τη σύμφωνη γνώμη της.
    - β) οι οντότητες που αναγράφονταν ως παραλήπτες των τιμολογίων ήταν υποχρεωμένες να επιστρέψουν το ποσό του φόρου που προέκυπτε από την

υποφορολόγηση, με αποτέλεσμα να μη συντρέχει απώλεια φορολογικών εσόδων. Παράλληλα, θεμελιώδης σκοπός του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112/EK και του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, που το μεταφέρει στην πολωνική έννομη τάξη, είναι η αποτροπή της απώλειας φορολογικών εσόδων μέσω παράνομης έκπτωσης του αναγραφόμενου στο τιμολόγιο φόρου από τον παραλήπτη του και όχι η επιβολή κυρώσεων με σκοπό να υποχρεωθεί ο υποκείμενος στον φόρο να καταβάλει συγκεκριμένο ποσό λόγω έκδοσης εικονικού τιμολογίου εν αγνοία και χωρίς τη σύμφωνη γνώμη του.

2. Παράβαση του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, λόγω μη ορθής ερμηνείας του, καθώς η απόφαση έκανε δεκτό:

α) ότι «η αναγνώριση της μη ύπαρξης ευθύνης του εργοδότη στο πλαίσιο αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα να μετακυλιστεί η ευθύνη αυτή από τους επαγγελματίες στο Δημόσιο, πράγμα που δεν μπορεί να γίνει δεκτό». Παράλληλα, σύμφωνα με ορθή γραμματική ερμηνεία της διάταξης αυτής, σε περίπτωση που δεν υφίσταται ευθύνη του νομικού προσώπου που είναι εργοδότης, δεν υφίσταται μετακύλιση της ευθύνης στο Δημόσιο, αλλά η ευθύνη για την έκδοση εικονικών τιμολογίων βαρύνει το φυσικό πρόσωπο που πράγματι τα εξέδωσε.

β) ότι η παράνομη πράξη υπαλλήλου νομικού προσώπου, ο οποίος χρησιμοποίησε τα στοιχεία του εργοδότη, αναγράφοντάς τον ως εκδότη του τιμολογίου και, ως εκ τούτου, ενήργησε κατά κατάχρηση της εξουσίας έκδοσης τιμολογίων ΦΠΑ σε «δικαιούμενα προς τούτο πρόσωπα», συνιστά έκδοση τιμολογίου από νομικό πρόσωπο. Παράλληλα, η αναιρεσείουσα εταιρία δεν έδωσε στον εργαζόμενο ρητή ή σιωπηρή συναίνεση για την παράνομη αυτή πράξη, συναίνεση η οποία αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη θεμελίωση της ευθύνης της εταιρίας βάσει της εν λόγω διάταξης.

γ) ότι αρκεί, για τη θεμελίωση της ευθύνης του νομικού προσώπου βάσει του κανόνα αυτού, η διοίκησή του να μπορούσε να έχει λάβει γνώση της παράνομης δράσης του υπαλλήλου του λόγω της παρατεταμένης διάρκειάς της. Παράλληλα, για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, είναι αναγκαίο η διοίκηση του νομικού προσώπου να γνωρίζει πράγματι την πρακτική έκδοσης εικονικών τιμολογίων και να την εγκρίνει. Η ενδεχόμενη αμέλεια κατά τον έλεγχο εκ μέρους του διοικητικού συμβουλίου του νομικού προσώπου και η εξ αμελείας ανοχή της παράνομης πράξης του υπαλλήλου της εταιρίας, με συνέπεια τη μείωση των εσόδων του Δημοσίου, μπορούν απλώς να αποτελέσουν βάση για τη θεμελίωση ευθύνης του νομικού προσώπου για αποζημίωση δυνάμει χωριστών κανόνων.

- 15 Ο αναιρεσίβλητος εμμένει στην άποψη που είχε εκφράσει σε προηγούμενα στάδια της διαδικασίας.

### **Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της αποφάσεως περί παραπομπής**

- 16 Κατά το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) η εξέταση της υπό κρίση αίτησης αναιρέσεως απαιτεί την απάντηση του Δικαστηρίου

της Ευρωπαϊκής Ένωσης στο ερώτημα σχετικά με την ερμηνεία και το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112/EK, που μεταφέρθηκε στην πολωνική έννομη τάξη με το άρθρο 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ.

- 17 Η επίλυση της διαφοράς των διαδικών της κύριας δίκης ισοδυναμεί με απάντηση στο ερώτημα εάν, σε περίπτωση που ο υπάλληλος υποκειμένου στον ΦΠΑ εξέδωσε εν αγνοία και χωρίς τη σύμφωνη γνώμη του τελευταίου εικονικό τιμολόγιο ΦΠΑ, πρέπει να θεωρηθεί ότι το πρόσωπο που αναγράφει τον ΦΠΑ σε τιμολόγιο και τον οφείλει, υπό το πρίσμα του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112/EK, είναι ο υποκείμενος στον φόρο τα στοιχεία του οποίου αναγράφηκαν παράνομα στο τιμολόγιο ή ο υπάλληλος που εξέδωσε παράνομα το τιμολόγιο ΦΠΑ, αναγράφοντας τα στοιχεία του υποκειμένου στον ΦΠΑ.
- 18 Σε υποθέσεις με πραγματικά περιστατικά αντίστοιχα αυτών της υπό κρίση υπόθεσης, τα εθνικά διοικητικά δικαστήρια έχουν λάβει δύο θέσεις σχετικά με την ερμηνεία της εν λόγω διάταξης.
- 19 Σύμφωνα με την πρώτη θέση, «δεν συντρέχει λόγος να επιβληθεί σε αυτή τη βάση υποχρέωση καταβολής φόρου εις βάρος του υπαλλήλου που ευθύνεται για την έκδοση των επίμαχων τιμολογίων, διότι η διάταξη εφαρμόζεται στο πρόσωπο που εμφανίζεται στο τιμολόγιο ως εκδότης του, ήτοι στο πρόσωπο που πραγματοποιεί την πώληση» (βλ. για παράδειγμα την απόφαση του NSA [Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου] της 10ης Απριλίου 2013, αριθ. I FSK 362/12). Οι υποστηρικτές της εν λόγω θέσης τονίζουν τον ρόλο που διαδραμάτισε ο υπάλληλος που εξέδωσε το τιμολόγιο. Η εργασιακή σχέση και τα εξ αυτής απορρέοντα καθήκοντα έχουν ως συνέπεια ότι δεν μπορεί να αγνοηθεί η συμμετοχή του υπαλλήλου κατά την έκδοση εικονικών τιμολογίων. Ο επιχειρηματίας φέρει τους κινδύνους που συνδέονται με την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, την επιλογή των εργαζομένων και τον έλεγχο των εκτελούμενων από αυτούς καθηκόντων. Αν γινόταν δεκτή η μη ύπαρξη ευθύνης του εργοδότη επί της βάσης αυτής, τούτο θα είχε ως συνέπεια να μετακυλιέται η ευθύνη για την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας στο Δημόσιο, πράγμα που δεν μπορεί να γίνει δεκτό. Αυτή είναι η θέση που υιοθέτησε το πρωτοβάθμιο δικαστήριο στην υπό κρίση υπόθεση.
- 20 Αντιθέτως, οι υποστηρικτές της δεύτερης θέσης ισχυρίζονται ότι δεν συνιστά εκδότη τιμολογίου που είναι υποχρεωμένος να καταβάλει τον φόρο βάσει του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, οντότητα της οποίας τα στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν παράνομα στο τιμολόγιο και την οποία «υποδύθηκε» παράνομα άλλη οντότητα. Τούτο ισχύει και στην περίπτωση που χρησιμοποιήθηκαν παράνομα τα στοιχεία υποκειμένου στον ΦΠΑ (βλ. απόφαση του NSA [Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου], της 27ης Ιουνίου 2017, αριθ. I FSK 1459/15). Γίνεται δε δεκτό ότι η ερμηνεία του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ δεν μπορεί να οδηγεί στην επιβολή του αναγραφόμενου στο τιμολόγιο φόρου σε οντότητα που δεν έχει καμία σχέση με το εκδοθέν τιμολόγιο. Η διάταξη αυτή διευκρινίζει ότι υπόχρεος να καταβάλει τον φόρο είναι αυτός που «εκδίδει τιμολόγιο» και όχι η οντότητα τα στοιχεία της οποίας αναγράφονται στο τιμολόγιο ως στοιχεία του εκδότη.

Με άλλα λόγια, εφόσον, συνεπεία της παράνομης πράξης άλλου προσώπου, στο τιμολόγιο αναγράφεται ως εκδότρια μια οντότητα η οποία δεν γνώριζε την έκδοσή του ούτε συναίνεσε σε αυτήν, δεν το εξέδωσε στην πραγματικότητα ούτε έδωσε εντολή για την έκδοσή του και δεν το έθεσε σε νόμιμη κυκλοφορία, η οντότητα αυτή δεν μπορεί να θεωρηθεί ως εκδότρια του τιμολογίου κατά την έννοια του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ.

- 21 Αν γίνει δεκτή η πρώτη θέση, ότι δηλαδή η οντότητα που αναγράφει υπό τις ως άνω συνθήκες τον ΦΠΑ σε τιμολόγιο, καθώς και η οντότητα που υποχρεούται να καταβάλλει τον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ είναι η οντότητα που αναγράφεται στο τιμολόγιο ως εκδότρια, ακόμη και όταν ο υπάλληλος εξαπατά τον εργοδότη, ο οποίος αγνοεί την έκδοση των εικονικών τιμολογίων, τότε απαιτείται να δοθεί απάντηση στο ερώτημα εάν η ευθύνη της οντότητας αυτής για την έκδοση των εικονικών τιμολογίων είναι αντικειμενική (δηλαδή θεμελιώνεται αποκλειστικά και μόνο στο γεγονός ότι το τιμολόγιο εκδόθηκε από άτομο προσληφθέν από την ίδια) ή υποκειμενική (δηλαδή απαιτείται και υπαιτιότητα κατά την εποπτεία, επειδή η οντότητα δεν επέδειξε τη δέουσα επιμέλεια κατά την οργάνωση της επιχείρησης, συμπεριλαμβανομένη της ανάθεσης της έκδοσης τιμολογίων στους υπαλλήλους της). Στη δεύτερη αυτή περίπτωση, ο εν λόγω εργοδότης μπορεί να απαλλαγεί από την ευθύνη, αν δεν είναι δυνατό να του καταλογιστεί η μη επίδειξη δέουσας επιμελείας. Το ερώτημα που ανακύπτει στην περίπτωση αυτή είναι μήπως τελικώς δεν θα υποχρεωθεί κανείς σε καταβολή του ΦΠΑ που αναγράφηκε παράνομα στο τιμολόγιο ή μήπως η ευθύνη θα μετακυλιστεί στον εργαζόμενο που ανέγραψε παράνομα τον ΦΠΑ στο τιμολόγιο.
- 22 Επιπλέον, αν θεωρηθεί ότι το πρόσωπο που ανέγραψε τον ΦΠΑ στο τιμολόγιο και ευθύνεται για την καταβολή του είναι το πρόσωπο (ο υπάλληλος) που πραγματικά ανέγραψε τον ΦΠΑ στο τιμολόγιο, χρησιμοποιώντας τα στοιχεία του εργοδότη εν αγνοία και χωρίς τη σύμφωνη γνώμη του τελευταίου, προκύπτει κίνδυνος μη εκπλήρωσης της υποχρέωσης του άρθρου 203 της οδηγίας, λαμβανομένης υπόψη της περιουσιακής κατάστασης του προσώπου αυτού. Πάντως, δεν αμφισβητείται ότι το πρόσωπο αυτό πράγματι ανέγραψε τον ΦΠΑ επί παράνομα εκδοθέντος τιμολογίου. Για τον λόγο αυτό, το συγκεκριμένο πρόσωπο, όπως συμβαίνει και στην υπό κρίση υπόθεση, έχει συνήθως ποινική ευθύνη, πράγμα που αποδεικνύει ότι οι διοικητικές αρχές καταλογίζουν την ευθύνη στον πραγματικό εκδότη του τιμολογίου ΦΠΑ και όχι στον υποκείμενο στον φόρο του οποίου τα στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν παράνομα. Τούτο συνηγορεί επίσης υπέρ του ότι, και για φορολογικούς λόγους, η υποχρέωση καταβολής του φόρου δυνάμει του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ πρέπει να βαρύνει το πρόσωπο (τον υπάλληλο) που πραγματικά διέπραξε φορολογική απάτη μέσω έκδοσης εικονικών τιμολογίων ΦΠΑ και όχι την οντότητα της οποίας τα στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν εν αγνοία της από το πρόσωπο αυτό.