

Υπόθεση C-640/23

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

25 Οκτωβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Ρουμανία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

26 Ιουνίου 2023

Νυν εκκαλούσες και καθών πρωτοδίκως:Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați –
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili

Νυν εφεσίβλητη και προσφεύγουσα πρωτοδίκως:

Greentech SA

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Εφέσεις κατά απόφασης με την οποία έγινε εν μέρει δεκτή η ένδικη προσφυγή που άσκησε η νυν εφεσίβλητη και προσφεύγουσα πρωτοδίκως με αίτημα την ακύρωση ορισμένων πράξεων βεβαίωσης φόρου στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) οι οποίες εκδόθηκαν από τις νυν εκκαλούσες και καθών πρωτοδίκως.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, ζητείται η ερμηνεία των άρθρων 2, 19 και 168, σε συνδυασμό με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία 2006/112).

Προδικαστικό ερώτημα

Αντιτίθενται οι αρχές της ουδετερότητας, της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες κατοχυρώνονται στα άρθρα 2, 19 και 168, σε συνδυασμό με το άρθρο 203 της οδηγίας [2006/112], στη μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ο οποίος εισπράχθηκε δυνάμει πράξης πώλησης, η οποία στη συνέχεια επαναχαρακτηρίστηκε από τη φορολογική αρχή ως μεταβίβαση εκμετάλλευσης μη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, όταν ο ΦΠΑ έχει ήδη εισπραχθεί από το κράτος και η επιστροφή του δεν είναι δυνατή βάσει της εθνικής νομοθεσίας;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρα 2, 19 και 168, σε συνδυασμό με το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112

Νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (στο εξής: Δικαστήριο), ιδίως αποφάσεις της 26ης Απριλίου 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302· της 11ης Απριλίου 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, και της 14ης Μαρτίου 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Codul fiscal (Φορολογικός Κώδικας) του 2003 [Legea nr. 571/2003 (νόμος 571/2003)], άρθρο 3 (κατά το οποίο οι φόροι και οι δασμοί οι οποίοι ρυθμίζονται στον εν λόγω Codul (Κώδικα) βασίζονται, μεταξύ άλλων, στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας)· άρθρο 126, παράγραφος 1 (κατά το οποίο, οι πράξεις οι οποίες συνιστούν παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας ή εξομοιώνονται με αυτή υπόκεινται σε ΦΠΑ)· άρθρο 128, παράγραφος 7 (κατά το οποίο η μεταβίβαση συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών, μεταξύ άλλων, συνεπεία πώλησης, δεν συνιστά παράδοση αγαθών εάν το πρόσωπο στο οποίο μεταβιβάστηκαν τα εν λόγω αγαθά είναι υποκείμενος στον φόρο) και άρθρο 145, παράγραφος 2 (κατά το οποίο κάθε υποκείμενος στον φόρο έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για τις αγορές που υπόκεινται σε ΦΠΑ).

Codul de procedură fiscală (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) του 2003 [Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 (πράξη νομοθετικού περιεχομένου 92/2003)], άρθρο 84 (κατά το οποίο, κατ' αρχήν, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μπορούν να διορθωθούν από τον φορολογούμενο, με δική του πρωτοβουλία, εντός της προθεσμίας παραγραφής που προβλέπεται για το δικαίωμα βεβαίωσης φορολογικών οφειλών) και άρθρο 91 (κατά το οποίο το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να βεβαιώνει τις φορολογικές οφειλές παραγράφεται, κατ' αρχήν, εντός προθεσμίας πέντε ετών, αρχής γενομένης την 1η Ιανουαρίου του έτους που έπεται εκείνου κατά το οποίο γεννήθηκε η φορολογική απαίτηση).

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (κυβερνητική απόφαση 44/2004 περί έγκρισης των μεθοδολογικών κανόνων για την εφαρμογή του νόμου 571/2003 περί θεσπίσεως του Φορολογικού Κώδικα), σημείο 6, παράγραφοι 7 και 8, στο οποίο αποσαφηνίζεται η έννοια του όρου της μεταβίβασης συνόλου αγαθών περί του οποίου γίνεται λόγος στο άρθρο 128, παράγραφος 7, του Codul fiscal (Φορολογικού Κώδικα).

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Κατά την περίοδο μεταξύ της 23ης Νοεμβρίου 2015 και της 15ης Ιουλίου 2016, η Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați – Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (Γενική περιφερειακή διεύθυνση δημοσίων οικονομικών Galați – Περιφερειακή υπηρεσία δημοσίων οικονομικών Vrancea, Ρουμανία· στο εξής: AJFP Vrancea) διενήργησε φορολογικό έλεγχο στην έδρα της Greentech SA (στο εξής: Greentech), κατόπιν του οποίου βεβαιώθηκαν σε βάρος της εν λόγω εταιρίας πρόσθετες φορολογικές οφειλές ύψους 4 388 720 ρουμανικών λεί (RON) ως ΦΠΑ και συναφείς επιβαρύνσεις. Οι εν λόγω φορολογικές οφειλές προέκυψαν από τον νέο νομικό χαρακτηρισμό της πράξης πώλησης εξοπλισμού από την Greenfiber International SA (στο εξής: GFI) προς την Greentech (πράξη την οποία η τελευταία θεωρεί ως παράδοση αγαθών υποκειμένη σε ΦΠΑ και) την οποία η AJFP Vrancea χαρακτήρισε ως μεταβίβαση μέρους συνόλου αγαθών μεταξύ δύο συνδεδεμένων εταιριών (πράξη μη υποκειμένη σε ΦΠΑ).
- 2 Η διοικητική ένσταση που υπέβαλε η Greentech κατά της πράξης βεβαίωσης των εν λόγω φορολογικών οφειλών απορρίφθηκε από την Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Γενική διεύθυνση διαχείρισης φορολογουμένων μεγάλου πλούτου, Ρουμανία· στο εξής DGAMC).
- 3 Κατά της εν λόγω απόφασης της DGAMC, με την οποία απορρίφθηκε η φορολογική ένσταση, η Greentech άσκησε προσφυγή ενώπιον του Curtea de Apel Ploiești (εφετείου Ploiești, Ρουμανία), η οποία έγινε εν μέρει δεκτή.
- 4 Με απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 2021 το Înalta Curte de Casație și Justiție (Ανώτατο Ακυρωτικό Δικαστήριο, Ρουμανία· στο εξής: ÎCCJ) έκανε εν μέρει δεκτές τις εφέσεις που ασκήθηκαν από την AJFP Vrancea και την DGAMC κατά της απόφασης του Curtea de Apel Ploiești.(εφετείου Ploiești).
- 5 Η Greentech υπέβαλε αίτηση αναθεώρησης της απόφασης του ÎCCJ, ισχυριζόμενη ότι η απόφαση αυτή αντέβαινε στη νομολογία του Δικαστηρίου, ιδίως στις αποφάσεις Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, και PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327· κατά την εν λόγω νομολογία, το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ πρέπει να αναγνωρίζεται επίσης στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι επίμαχες πράξεις δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, όταν από τις ιδιαίτερες περιστάσεις της συγκεκριμένης περίπτωσης προκύπτει ότι είναι

αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής για το πρόσωπο που εισέπραξε τον ΦΠΑ η ανάκτηση του σχετικού ποσού, καθόσον, σε αντίθετη περίπτωση, παραβιάζονται οι αρχές της ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας του ΦΠΑ.

- 6 Με απόφαση της 31ης Ιανουαρίου 2023, το *ÍCCJ* έκανε δεκτή την αίτηση αναθεώρησης, εξαφάνισε εν μέρει την προσβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος που αφορά τον λόγο αναθεώρησης σχετικά με τον νομικό επαναχαρακτηρισμό της πράξης πώλησης εξοπλισμού ως μεταβίβασης συνόλου αγαθών και διακράτησε την υπόθεση για επανεξέταση της έφεσης ως προς τον λόγο αυτόν.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 7 Η Greentech, νυν εφεσίβλητη και προσφεύγουσα πρωτοδίκως, θεωρεί ότι πρέπει να διευκρινιστεί εάν, κατά την ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112 και των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι φορολογικές αρχές κράτους μέλους μπορούν να αποκλείσουν την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ο οποίος εισπράχθηκε για πράξη πώλησης, η οποία στη συνέχεια χαρακτηρίστηκε από τις φορολογικές αρχές ως μεταβίβαση αγαθών μη υποκείμενη σε ΦΠΑ, στην περίπτωση κατά την οποία ο ΦΠΑ έχει αποδοθεί στον κρατικό προϋπολογισμό, η επιστροφή του εν λόγω ΦΠΑ στο πρόσωπο το οποίο τον εισέπραξε είναι αδύνατη, λόγω παρέλευσης της αποσβεστικής προθεσμίας για φορολογικές υποθέσεις, και η εθνική νομοθεσία δεν προβλέπει τις διατάξεις και τους διαδικαστικούς μηχανισμούς για την επιστροφή από τις φορολογικές αρχές του ποσού που καταβλήθηκε ως ΦΠΑ, όταν πραγματοποιείται τέτοιος επαναχαρακτηρισμός.
- 8 Η εν λόγω εταιρία υποστηρίζει ότι βάσει της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, ο ΦΠΑ πρέπει να έχει ουδέτερο αποτέλεσμα, ήτοι πρέπει να επιτυγχάνει το ίδιο τελικό αποτέλεσμα ανεξαρτήτως των μεσαζόντων, μέσω του μηχανισμού άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης. Η μοναδική περίπτωση στην οποία η εν λόγω αρχή δεν έχει εφαρμογή είναι η περίπτωση κατά την οποία ένα αγαθό ή μια υπηρεσία περιέρχεται σε τελικό καταναλωτή, οπότε ο τελευταίος υποχρεούται να καταβάλει τον ΦΠΑ. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κάθε περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης συνιστά παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας (απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, *Tibor Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 Κατά την Greentech, η GFI δεν μπορούσε να προβεί στη διόρθωση του τιμολογίου σχετικά με την επίμαχη πώληση μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου στην Greentech, δεδομένου ότι η ίδια η GFI είχε προηγουμένως υποβληθεί σε φορολογικό έλεγχο, κατόπιν του οποίου η ομάδα των ελεγκτών κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εν λόγω εμπορική πράξη ορθώς θεωρήθηκε από τους συμβαλλομένους ως πράξη υποκείμενη σε ΦΠΑ και ότι η GFI, ως εκ τούτου, ορθώς εισέπραξε και απέδωσε τον ΦΠΑ στο Δημόσιο.

- 10 Επομένως, η ίδια εθνική φορολογική αρχή επιφύλαξε στην επίμαχη εμπορική πράξη εντελώς διαφορετική μεταχείριση: ως υποκείμενη σε ΦΠΑ για την GFI, στην οποία η Greentech κατέβαλε τον ΦΠΑ, και ως μη υποκείμενη σε ΦΠΑ για την Greentech. Ως εκ τούτου, δεν παρασχέθηκε στην Greentech το δικαίωμα έκπτωσης του εισπραχθέντος ΦΠΑ.
- 11 Η AJFP Vrancea, νυν εκκαλούσα και καθής πρωτοδίκως, υποστηρίζει ότι πρέπει να ληφθούν υπόψη οι ιδιαιτερότητες της υπό κρίση υπόθεσης, υπό την έννοια ότι η συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε μεταξύ των δύο συνδεδεμένων εταιριών είχε ως αποτέλεσμα την πώληση μιας γραμμής παραγωγής και ότι κατά την ίδια ημερομηνία υπεγράφη η σύμβαση μίσθωσης δυνάμει της οποίας η Greentech χρησιμοποίησε τον ίδιο χώρο με αυτόν που είχε στη διάθεσή της η συνδεδεμένη με αυτήν εταιρία, ήτοι η GFI, προκειμένου να συνεχίσει τη δραστηριότητά της στην ίδια βιομηχανική πλατφόρμα, με την πρόσληψη του εξειδικευμένου προσωπικού. Δεν προέκυψε ότι η ταυτότητα της συνδεδεμένης οντότητας διατηρήθηκε μετά την ανάληψη της οικονομικής δραστηριότητας της τελευταίας.
- 12 Κατά την AJFP Vrancea, στο πλαίσιο της μεταβίβασης συνόλου ή μέρους συνόλου αγαθών ενός υποκειμένου στον φόρο, η οποία δεν συνιστά παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 128, παράγραφος 7, του Codul fiscal (Φορολογικού Κώδικα), το δικαίωμα έκπτωσης δεν έχει εφαρμογή, στο μέτρο που μια τέτοια μεταβίβαση δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.
- 13 Εντούτοις, η AJFP Vrancea υποστηρίζει ότι οι φορολογικές αρχές δεν περιόρισαν το δικαίωμα του φορολογούμενου να προβεί στη διόρθωση των δηλώσεων ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, η Greentech είχε τη δυνατότητα να ανακτήσει από την GFI τον μη εκπιπτόμενο ΦΠΑ, προβαίνοντας στη διόρθωση του εσφαλμένως εκδοθέντος τιμολογίου και στην επιστροφή του φόρου που εισπράχθηκε βάσει του εν λόγω τιμολογίου, διαδικασία για την οποία η Greentech ενημερώθηκε κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασεως περί παραπομπής

- 14 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η απάντηση στο υποβληθέν ερώτημα είναι κρίσιμη για την ανάλυση που πρέπει να πραγματοποιηθεί, όσον αφορά την τήρηση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, υπό τρεις οπτικές, ήτοι, πρώτον, εάν η Greentech μπορεί να ανακτήσει τον ΦΠΑ από τον εμπορικό της εταίρο GFI· δεύτερον, εάν η πράξη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ με σκοπό την απόκτηση φορολογικών πλεονεκτημάτων και, τρίτον, εάν υφίσταται απάτη η οποία συνεπάγεται την πρόκληση ζημίας στον κρατικό προϋπολογισμό.
- 15 Κατά το αιτούν δικαστήριο, τα άρθρα 2, 19, 168 και 203 της οδηγίας 2006/112, των οποίων ζητείται η ερμηνεία, είναι θεμελιώδη για την επίλυση της διαφοράς, δεδομένου ότι το κοινό σύστημα ΦΠΑ βασίζεται σε σειρά δεσμευτικών αρχών του δικαίου της Ένωσης. Βάσει της ερμηνείας των εν λόγω διατάξεων στην οποία προέβη το Δικαστήριο, το αιτούν δικαστήριο θα κρίνει εάν η προσέγγιση των

φορολογικών αρχών στην υπό κρίση υπόθεση συνάδει με το πνεύμα της ευρωπαϊκής νομοθεσίας ή εάν, αντιθέτως, είναι εσφαλμένη.

- 16 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι δεν έχει περιέλθει σε γνώση του απόφαση του Δικαστηρίου η οποία να ερμηνεύει το δίκαιο της Ένωσης προκειμένου να διευκρινίσει εάν, σε περίπτωση νομικού επαναχαρακτηρισμού παράδοσης αγαθών, η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, ως μεταβίβασης αγαθών, η οποία δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, οι εθνικές φορολογικές αρχές μπορούν να αποκλείσουν την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ, όταν δεν υφίσταται αποτελεσματικός τρόπος για την ανάκτηση του ποσού που καταβλήθηκε ως ΦΠΑ.
- 17 Εξάλλου, κατά το αιτούν δικαστήριο, από τη νομολογία του Δικαστηρίου σε υποθέσεις που εξετάζουν παρόμοια ζητήματα προκύπτει ότι για τον καθορισμό του δικαιώματος έκπτωσης, πρέπει να λαμβάνεται υπόψη κατά προτεραιότητα η τήρηση των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας, της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, και ότι τα μέτρα που λαμβάνουν οι εθνικές αρχές πρέπει να συνεκτιμούν την ενδεχόμενη πρόκληση ζημίας στον κρατικό προϋπολογισμό και τη δυνατότητα απόδειξης της καλής ή της κακής πίστης των ενδιαφερομένων μερών.
- 18 Πρώτον, όσον αφορά την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, κάθε περιορισμός του δικαιώματος έκπτωσης συνιστά παραβίαση της εν λόγω αρχής η οποία έχει ως αποτέλεσμα τη διπλή φορολόγηση των πράξεων που πραγματοποιούν οι φορολογούμενοι.
- 19 Κατά το αιτούν δικαστήριο, εν προκειμένω είναι συναφής η απόφαση της 26ης Απριλίου 2017, *Tibor Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, στην οποία το Δικαστήριο έκρινε τα εξής:
- «Σε κατάσταση όπως αυτή της υποθέσεως της κύριας δίκης, δεν προσκρούει στις διατάξεις της οδηγίας 2006/112 [...], καθώς και στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας, της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας η απώλεια του δικαιώματος έκπτωσης του [ΦΠΑ] του αποκτώντος αγαθό, τον οποίο αχρεωστήτως κατέβαλε στον πωλητή βάσει τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με τους κανόνες του κοινού φορολογικού καθεστώτος του [ΦΠΑ], ενώ η κρίσιμη πράξη ενέπιπε στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, αν ο πωλητής απέδωσε τον εν λόγω φόρο στο Δημόσιο. Πάντως, κατά τις αρχές αυτές, εφόσον η επιστροφή, από τον πωλητή στον αποκτώντα το οικείο αγαθό, του εκ λάθους αναγραφέντος στο τιμολόγιο [ΦΠΑ], καθίσταται αδύνατη ή εξαιρετικώς δυσχερής, ιδίως σε περίπτωση αφερεγγυότητας του πωλητή, ο αποκτών το αγαθό πρέπει να μπορεί να στρέψει την αίτησή του περί επιστροφής ευθέως κατά της φορολογικής αρχής».
- 20 Σε αντίθεση με την υπόθεση *Tibor Farkas*, εν προκειμένω η αδυναμία ανάκτησης του ΦΠΑ δεν απορρέει από την αφερεγγυότητα του πωλητή, αλλά από την

αδυναμία διόρθωσης του τιμολογίου όσον αφορά τον ΦΠΑ, λόγω παρέλευσης της αποσβεστικής προθεσμίας του δικαιώματος διόρθωσης.

- 21 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, μολονότι δεν μπορεί να εξετάσει την υπαιτιότητα των διαδικών όσον αφορά την παρέλευση της αποσβεστικής προθεσμίας, στο μέτρο που θα υπήρχε ο κίνδυνος να προδικάσει την έκβαση της εν λόγω υπόθεσης, εντούτοις, υφίστανται ορισμένα κρίσιμα επιχειρήματα κατά τα οποία δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί ότι οι διάδικοι παρέλειψαν να προβούν σε ενέργειες όσον αφορά την ανάκτηση του ΦΠΑ και τα οποία συνηγορούν υπέρ της άποψης ότι είναι αδύνατη η διόρθωση του τιμολογίου όσον αφορά τον ΦΠΑ πριν από την παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας.
- 22 Το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει επίσης σε άλλες υποθέσεις επί των οποίων έχει αποφανθεί το Δικαστήριο και στις οποίες εξετάστηκαν παρόμοια ζητήματα. Συγκεκριμένα, στην απόφαση της 11ης Απριλίου 2019, PORR *Építési*, C-691/17, EU:C:2019:327, το Δικαστήριο έκρινε τα εξής:

«Η οδηγία [2006/112], καθώς και οι αρχές φορολογικής ουδετερότητας και της αποτελεσματικότητας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι δεν αντιτίθενται σε πρακτική της φορολογικής αρχής κατά την οποία, ελλείψει εικαζόμενης απάτης, η εν λόγω αρχή δεν επιτρέπει σε επιχείρηση να ασκήσει το δικαίωμα εκπτώσεως του [ΦΠΑ] τον οποίο η επιχείρηση αυτή, ως λήπτης υπηρεσιών, κατέβαλε αχρεωστήτως στον πάροχο των υπηρεσιών βάσει τιμολογίου που εξέδωσε ο πάροχος αυτός σύμφωνα με τους κανόνες του κοινού φορολογικού καθεστώτος του [ΦΠΑ] ενώ η κρίσιμη πράξη ενέπιπτε στο καθεστώς αντιστροφής της επιβαρύνσεως, χωρίς η φορολογική αρχή

- να εξετάσει, προτού αποκλείσει την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως, κατά πόσον ο εκδότης του ως άνω εσφαλμένου τιμολογίου μπορεί να επιστρέψει στον αποδέκτη του τιμολογίου αυτού το ποσό του αχρεωστήτως καταβληθέντος ΦΠΑ και μπορεί να διορθώσει το εν λόγω τιμολόγιο στο πλαίσιο διαδικασίας αυτοδιορθώσεως, κατά την εφαρμοστέα εθνική νομοθεσία, προκειμένου να ανακτήσει τον φόρο τον οποίο κατέβαλε αχρεωστήτως στο δημόσιο ταμείο, ή
- να αποφασίσει να επιστρέψει η ίδια στον αποδέκτη του [...] τιμολογίου τον φόρο που αυτός κατέβαλε αχρεωστήτως στον εκδότη του τιμολογίου και ο εκδότης απέδωσε, στη συνέχεια, αχρεωστήτως στο δημόσιο ταμείο.

Πάντως, κατά τις αρχές αυτές, σε περίπτωση που η επιστροφή, από τον πάροχο των υπηρεσιών στον λήπτη των υπηρεσιών αυτών, του εσφαλμένως αναγραφέντος στο τιμολόγιο ΦΠΑ καθίσταται αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής, [...], ο λήπτης των υπηρεσιών πρέπει να μπορεί να απευθύνει το αίτημά του περί επιστροφής του φόρου απευθείας στη φορολογική αρχή».

- 23 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η περίπτωση η οποία έχει υποβληθεί στην κρίση του είναι παρόμοια με εκείνη της υπόθεσης PORR *Építési*, όσον αφορά την προϋπόθεση ότι η ανάκτηση του ΦΠΑ από τον εκδότη του τιμολογίου καθίσταται

αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής, πράγμα το οποίο φαίνεται να συμβαίνει εν προκειμένω, δεδομένου ότι η Greentech δεν μπορεί να προβεί στη διόρθωση του τιμολογίου, στο μέτρο που, αφενός, έχει εκπνεύσει η αποσβεστική προθεσμία του δικαιώματος να προβεί στην εν λόγω διόρθωση και, αφετέρου, η διόρθωση αυτή θα έπρεπε να πραγματοποιηθεί από την GFI, εταιρία όσον αφορά την οποία, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου, οι φορολογικές αρχές επιβεβαίωσαν την ορθή είσπραξη του φόρου.

- 24 Δεύτερον, όσον αφορά τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η δυνατότητα επικλήσεως των εν λόγω αρχών παρέχεται σε κάθε επιχειρηματία στον οποίο ένα όργανο δημιούργησε βάσιμες προσδοκίες. Κατά την εν λόγω νομολογία, αποτελούν διαβεβαιώσεις ικανές να δημιουργήσουν τέτοιες προσδοκίες οι ακριβείς, ανεπιφύλακτες και συγκλίνουσες πληροφορίες που προέρχονται από έγκριτες και αξιόπιστες πηγές, όποια και αν είναι η μορφή υπό την οποία γνωστοποιούνται (απόφαση της 14ης Μαρτίου 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, σκέψεις 24 και 25).
- 25 Υπό το πρίσμα των εν λόγω αρχών, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι είναι κρίσιμο το γεγονός ότι οι φορολογικές αρχές οι οποίες διενήργησαν τον έλεγχο στην εταιρία GFI, πριν από τον έλεγχο στην Greentech, επιβεβαίωσαν τη φορολογική μεταχείριση —ήτοι την υποκείμενη σε ΦΠΑ παράδοση αγαθών— την οποία εφάρμοσαν οι δύο εταιρίες στην πράξη πώλησης εξοπλισμού. Κατά συνέπεια, η ίδια εθνική φορολογική αρχή επιφύλαξε εντελώς διαφορετική μεταχείριση στην εμπορική πράξη σχετικά με τον εξοπλισμό για τη μεταβίβαση του οποίου επιβλήθηκε ΦΠΑ: έκρινε ότι η GFI, εταιρία από την οποία η Greentech απέκτησε τον επίμαχο εξοπλισμό και στην οποία κατέβαλε τον ΦΠΑ, υπείχε υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ, και ότι η Greentech δεν υπείχε σχετική υποχρέωση, αποκλείοντας, ως εκ τούτου, την παροχή στην Greentech του δικαιώματος έκπτωσης του εισπραχθέντος ΦΠΑ.