ΑΠΌΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 18ης Μαρτίου 2021 *

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 203 – Εσφαλμένη αναγραφή φόρων σε τιμολόγιο – Καλή πίστη του εκδότη του τιμολογίου – Κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων – Υποχρέωση των κρατών μελών να προβλέπουν δυνατότητα διακανονισμού του φόρου που έχει εσφαλμένως αναγραφεί σε τιμολόγιο φόρου – Αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-48/20,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο διοικητικό δικαστήριο, Πολωνία) με απόφαση της 15ης Νοεμβρίου 2019, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 28 Ιανουαρίου 2020, στο πλαίσιο της δίκης

UAB «P.»

κατά

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους L. Bay Larsen, πρόεδρο τμήματος, R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), Αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, και M. Safjan, δικαστή,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η UAB «P.», εκπροσωπούμενη από την D. Kosacka, doradca podatkowy,

– η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον B. Majczyna,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την N. Gossement και τον J. Szczodrowski,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), καθώς και της αρχής της αναλογικότητας.

2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της UAB «P.» (στο εξής: P.) και του Dyrektor Izby Skarbowej w B. (διευθυντή της φορολογικής διοίκησης του B., Πολωνία), σχετικά με την καταβολή εσφαλμένως χρεωθέντος σε τιμολόγιο φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

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

Το πολωνικό δίκαιο

4 Το άρθρο 108, παράγραφος 1, του ustawa o podatku od towarów i usług (νόμου περί του φόρου επί αγαθών και υπηρεσιών), της 11ης Μαρτίου 2004 (Dz. U του 2004, αριθ. 54, θέση 535), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (DZ. U. του 2016, θέση 710) (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), ορίζει τα εξής:

«Όταν νομικό πρόσωπο, οντότητα χωρίς νομική προσωπικότητα ή φυσικό πρόσωπο εκδίδει τιμολόγιο στο οποίο αναγράφεται ποσό φόρου, υπέχει υποχρέωση καταβολής του φόρου αυτού.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

5 Η P. είναι εταιρία με έδρα στη Λιθουανία, η οποία έθετε στη διάθεση λιθουανικών μεταφορικών εταιριών κάρτες καυσίμων που παρείχαν στις εν λόγω μεταφορικές εταιρίες τη δυνατότητα να ανεφοδιάζονται με καύσιμα από ορισμένα πρατήρια καυσίμων στην Πολωνία.

6 Η P., θεωρώντας ότι η εμπορική δραστηριότητά της συνίστατο στην αγορά καυσίμων από πολωνικά πρατήρια καυσίμων με σκοπό τη μεταπώλησή τους σε λιθουανικές μεταφορικές εταιρίες, μέσω καρτών καυσίμων, εξέδωσε τιμολόγια παράδοσης καυσίμων στις εν λόγω μεταφορικές εταιρίες, αναγράφοντας σε αυτά συγκεκριμένο ποσό ΦΠΑ.

7 Με απόφαση της 27ης Ιουνίου 2014, ο Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (προϊστάμενος της φορολογικής υπηρεσίας του Białystok, Πολωνία) διαπίστωσε την ύπαρξη οφειλής της P. από ΦΠΑ για την περίοδο από τον Μάρτιο έως τον Δεκέμβριο του 2011, την

είσπραξη υπερβάλλοντος φόρου για τις περιόδους από τον Μάρτιο έως τον Ιούνιο του 2011, καθώς και την ύπαρξη ποσού ΦΠΑ προς καταβολή δυνάμει του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ. Επιπλέον, ο ως άνω προϊστάμενος έκρινε ότι δεν μπορούσε να αναγνωριστεί στην P. δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών βάσει των τιμολογίων που εκδόθηκαν από τα πρατήρια καυσίμων για την αγορά των καυσίμων.

8 Η P. άσκησε διοικητική προσφυγή κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του Dyrektor Izby Skarbowej w B. (διευθυντή της φορολογικής διοίκησης του Β.).

9 Με απόφαση της 2ας Οκτωβρίου 2014, ο διευθυντής της φορολογικής διοίκησης του Β. ακύρωσε την από 27 Ιουνίου 2014 απόφαση του προϊσταμένου της φορολογικής υπηρεσίας του Białystok, με το αιτιολογικό ότι ο εν λόγω προϊστάμενος καθόρισε τον τόπο φορολόγησης των δραστηριοτήτων της προσφεύγουσας της κύριας δίκης κατά παράβαση των διατάξεων του νόμου περί ΦΠΑ. Ο διευθυντής αποφάνθηκε, περαιτέρω, επί της ουσίας της υποθέσεως, καθορίζοντας τις φορολογικές υποχρεώσεις της P. όσον αφορά τον ΦΠΑ.

10 Με την από 2 Οκτωβρίου 2014 απόφασή του, ο διευθυντής της φορολογικής διοίκησης του Β. επιβεβαίωσε, όπως και ο προϊστάμενος της φορολογικής αρχής του Białystok, ότι η P. ούτε είχε αγοράσει ούτε είχε παραδώσει καύσιμα εντός της Πολωνίας. Κατ' αυτόν, τα καύσιμα πωλούνταν απευθείας από τα πολωνικά πρατήρια στις λιθουανικές εταιρίες μεταφορών, οι οποίες, μέσω των καρτών καυσίμων που αγόραζαν από την P, ανεφοδιάζονταν στα πρατήρια αυτά έχοντας πλήρη ελευθερία επιλογής, ιδίως όσον αφορά την ποσότητα και το είδος των καυσίμων. Η πραγματική δραστηριότητα της P. συνίστατο, επομένως, στη χρηματοδότηση, μέσω καρτών καυσίμων, της αγοράς καυσίμων στα εν λόγω πρατήρια από τις λιθουανικές μεταφορικές εταιρίες. Η δραστηριότητα αυτή αποτελεί χρηματοοικονομική υπηρεσία απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ στην Πολωνία δυνάμει του νόμου περί ΦΠΑ.

11 Εξάλλου, στο μέτρο που τα τιμολόγια που εξέδωσε η P. δεν αντιστοιχούσαν στον πραγματικό τρόπο λειτουργίας των δραστηριοτήτων της, ο διευθυντής του φορολογικού τμήματος του Β. επιβεβαίωσε επίσης ότι δεν μπορούσε να αναγνωριστεί στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών βάσει των τιμολογίων που εξέδωσαν τα πρατήρια καυσίμων. Έκρινε, περαιτέρω, ότι τα τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε η P. δημιουργούσαν, δυνάμει του νόμου περί ΦΠΑ, υποχρέωση καταβολής του αναγραφόμενου σε αυτά ποσού ΦΠΑ.

12 Η P. άσκησε προσφυγή κατά της απόφασης του διευθυντή της φορολογικής διοίκησης του Β. ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Białymstoku (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας του Białystok, Πολωνία), το οποίο, με απόφαση της 7ης Απριλίου 2015, ακύρωσε την απόφαση αυτή.

13 Ο διευθυντής της φορολογικής διοίκησης του Β. άσκησε αναίρεση κατά της ως άνω απόφασης ενώπιον του Naczelny Sąd Administracyjny (Ανωτάτου διοικητικού δικαστηρίου, Πολωνία).

14 Με απόφαση της 17ης Φεβρουαρίου 2017, το ως άνω δικαστήριο, αφενός, εξαφάνισε την απόφαση του Wojewódzki Sąd Administracyjny we Białymstoku (διοικητικού δικαστηρίου της περιφέρειας του Białystok) της 7ης Απριλίου 2015, κρίνοντας ότι το δικαστήριο αυτό όφειλε να εκτιμήσει, βάσει του φακέλου που του διαβιβάσθηκε, αν οι φορολογικές αρχές είχαν ορθώς κρίνει ότι η έκδοση των τιμολογίων από την P. συνεπαγόταν κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων για το Δημόσιο και, αφετέρου, ανέπεμψε την υπόθεση προς επανεξέταση.

15 Με απόφαση της 19ης Ιουλίου 2017, το Wojewódzki Sąd Administracyjny we Białymstoku (διοικητικό πρωτοδικείο της περιφέρειας του Białystok) απέρριψε την προσφυγή της P., με το αιτιολογικό ότι υφίστατο κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για το Δημόσιο.

16 Η P. άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Στηριζόμενο στις αποφάσεις της 6ης Φεβρουαρίου 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), και της 15ης Μαΐου 2019, Vega International Car Transport and Logistic (C-235/18, EU:C:2019:412), το δικαστήριο αυτό επισημαίνει ότι η πραγματική δραστηριότητα της P. συνίστατο στη χρηματοδότηση, μέσω καρτών καυσίμων, της αγοράς καυσίμων από τους Λιθουανούς πελάτες της σε πρατήρια καυσίμων και ότι, κατά συνέπεια, παρείχε απλώς, σε λιθουανικές οντότητες, χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, οι οποίες δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ στην Πολωνία.

17 Το εν λόγω δικαστήριο επισημαίνει, εντούτοις, ότι δεν αποδείχθηκε ότι η συμπεριφορά της P. και των αντισυμβαλλομένων της συνιστά απάτη ή κατάχρηση. Συγκεκριμένα, πράξεις, όπως αυτές που διενήργησε η P., χαρακτηρίστηκαν ως αλυσιδωτές πράξεις με αντικείμενο την προμήθεια καυσίμων σε μεταφορικές εταιρίες ακριβώς λόγω της πρακτικής των πολωνικών φορολογικών αρχών. Κατά την πρακτική αυτή, καθένας από τους επιχειρηματίες που εμπλέκονται στην αλυσίδα εφοδιασμού καυσίμων πραγματοποιούσε παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, δηλαδή καυσίμων, έστω και αν στην πραγματικότητα υπήρχε μία μόνο φυσική παράδοση αγαθών.

18 Συγκεκριμένα, το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι, βάσει της πρακτικής αυτής, η P. θεώρησε ότι συμμετείχε σε αλυσιδωτή πράξη, δηλαδή ότι αγόραζε καύσιμα από τα πρατήρια καυσίμων για να τα μεταπωλήσει στις λιθουανικές εταιρίες μεταφορών. Οι εταιρίες αυτές λάμβαναν από την P. τιμολόγια στα οποία αναγραφόταν ο ΦΠΑ επί των καυσίμων και μπορούσαν να ζητήσουν την επιστροφή του στην Πολωνία.

19 Το εν λόγω δικαστήριο διευκρινίζει επιπλέον ότι, στο μέτρο που η διαφορά της κύριας δίκης αφορά τις δηλώσεις ΦΠΑ της P. σχετικά με περιόδους κατά τις οποίες οι πολωνικές φορολογικές αρχές ακολουθούσαν τη συγκεκριμένη εθνική πρακτική, η P. μπορούσε βασίμως να στηριχθεί στην ερμηνεία των διατάξεων του νόμου περί ΦΠΑ στην οποία προέβησαν οι εν λόγω αρχές με ατομικές ερμηνευτικές φορολογικές αποφάσεις.

20 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, ακόμη και αν η P. ενήργησε καλόπιστα, εξέδωσε παρά ταύτα, το 2011, μη σύμφωνα με το σύστημα του ΦΠΑ τιμολόγια επ' ονόματι των λιθουανικών μεταφορικών εταιριών, αναγράφοντας τον ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, πληρούνται τυπικώς οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 108, παράγραφος 1, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο μεταφέρει στο εθνικό δίκαιο το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112.

21 Υπενθυμίζει, ωστόσο, ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, προκειμένου να διασφαλιστεί η ουδετερότητα του ΦΠΑ, ο εκδότης τιμολογίου που ενήργησε καλόπιστα πρέπει να έχει τη δυνατότητα διακανονισμού του αχρεωστήτως αναγραφέντος στο τιμολόγιο φόρου, σύμφωνα με διαδικασία προβλεπόμενη από το συγκεκριμένο κράτος μέλος. Δεδομένου ότι το πολωνικό δίκαιο δεν προβλέπει τέτοια διαδικασία όταν έχει κινηθεί φορολογική διαδικασία κατά του ενδιαφερομένου, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η P. δεν είχε τη δυνατότητα διόρθωσης του φόρου που εσφαλμένως αναγράφηκε στα τιμολόγια που εκδόθηκαν επ' ονόματι των λιθουανικών μεταφορικών εταιριών.

22 Εξάλλου, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι, αν είχε εφαρμοστεί ορθώς ο ΦΠΑ στις συναλλαγές μεταξύ των πρατηρίων καυσίμων, της P. και των λιθουανικών μεταφορικών εταιριών, δεν θα είχαν εκδοθεί τιμολόγια από την P. προς τις εν λόγω μεταφορικές εταιρίες στα οποία εσφαλμένως αναγράφηκε ο ΦΠΑ, αλλά θα είχαν εκδοθεί τιμολόγια από τα πρατήρια για προμήθεια καυσίμων, στα οποία θα είχε αναγραφεί ποσό ΦΠΑ παραπλήσιο εκείνου που χρεώθηκε στα τιμολόγια που εξέδωσε η P.

23 Επομένως, κατά το δικαστήριο αυτό, η ορθή δήλωση των πράξεων αυτών από τους εμπλεκόμενους θα παρείχε επίσης στις λιθουανικές μεταφορικές εταιρίες τη δυνατότητα να ζητήσουν την επιστροφή του ΦΠΑ που αναγραφόταν στα τιμολόγια που εξέδωσαν τα πρατήρια καυσίμων, πράγμα που αποδεικνύει ότι η έκδοση από την P. τιμολογίων στα οποία εσφαλμένως αναγράφηκε ο ΦΠΑ δεν ενέχει κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων για το Δημόσιο. Αντιθέτως, το εν λόγω δικαστήριο υπογραμμίζει ότι η εφαρμογή του άρθρου 108 του νόμου περί ΦΠΑ στα τιμολόγια που εξέδωσε η P., ενώ η προμήθεια καυσίμων εκ μέρους των πρατηρίων καυσίμων υπόκειται επίσης σε ΦΠΑ, οδηγεί σε διπλή επιβολή ΦΠΑ επί της ίδιας πράξης.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το εξής προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν το άρθρο 203 της [οδηγίας 2006/112] 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 [νόμου περί ΦΠΑ] 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;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

25 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί αν το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 και οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία δεν επιτρέπει σε καλόπιστο υποκείμενο στον φόρο να προβεί, μετά την κίνηση διαδικασίας φορολογικού ελέγχου, σε τακτοποίηση τιμολογίων στα οποία εσφαλμένως αναγράφηκε ο ΦΠΑ, ακόμη και αν ο παραλήπτης των τιμολογίων αυτών θα είχε δικαίωμα επιστροφής του φόρου αν οι πράξεις που αποτελούν το αντικείμενο των τιμολογίων αυτών είχαν δηλωθεί ορθώς.

26 Κατά το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112, ο ΦΠΑ οφείλεται από οποιοδήποτε πρόσωπο αναγράφει τον εν λόγω φόρο σε τιμολόγιο. Συναφώς, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι ο ΦΠΑ που αναγράφεται σε τιμολόγιο οφείλεται από τον εκδότη του εν λόγω τιμολογίου ακόμη και στην περίπτωση που δεν υπάρχει υποστατή φορολογητέα πράξη (απόφαση της 8ης Μαΐου 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, σκέψη 26).

27 Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διάταξη αυτή αποσκοπεί στο να εξαλείψει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων τον οποίο ενδέχεται να δημιουργεί το δικαίωμα έκπτωσης (απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψη 24).

28 Στο πλαίσιο αυτό υπενθυμίζεται ότι, μολονότι τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του φόρου και την αποφυγή της απάτης, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των επιδιωκόμενων σκοπών και δεν πρέπει συνεπώς να εφαρμόζονται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει θεσπιστεί με τη σχετική νομοθεσία της Ένωσης (απόφαση της 11ης Απριλίου 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, σκέψεις 28 και 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

29 Όσον αφορά την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, η αρχή αυτή αποσκοπεί στην πλήρη απαλλαγή του υποκειμένου στον φόρο από το βάρος του ΦΠΑ στο πλαίσιο των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Συνεπώς, το σύστημα αυτό εξασφαλίζει την πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται κατ' αρχήν στον ΦΠΑ (απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

30 Όσον αφορά ειδικότερα την επιστροφή του εκ παραδρομής χρεωθέντος στο τιμολόγιο ΦΠΑ, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η οδηγία 2006/112 δεν περιλαμβάνει καμία διάταξη που να προβλέπει τον διακανονισμό, εκ μέρους του εκδότη του τιμολογίου, του ΦΠΑ που έχει αναγραφεί εσφαλμένως στο τιμολόγιο και ότι, υπό τις συνθήκες αυτές, στα κράτη μέλη εναπόκειται κατ' αρχήν να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατός ο διακανονισμός του εσφαλμένως αναγραφέντος σε τιμολόγιο ΦΠΑ (απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

31 Προς διασφάλιση της ουδετερότητας του ΦΠΑ, στα κράτη μέλη εναπόκειται να προβλέπουν, στην εσωτερική έννομη τάξη τους, τη δυνατότητα διακανονισμού του φόρου που έχει αναγραφεί εσφαλμένως στο τιμολόγιο, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδεικνύει την καλή πίστη του (απόφαση της 2ας Ιουλίου 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

32 Η λύση αυτή έχει ιδίως εφαρμογή σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στον φόρο ενήργησε καλόπιστα κατά την έκδοση των τιμολογίων στα οποία εσφαλμένως αναγράφηκε ο ΦΠΑ, καθόσον θεώρησε ότι η διάθεση καρτών καυσίμων προς επιχειρηματίες, προκειμένου αυτοί να ανεφοδιάζονται με καύσιμα από πρατήρια καυσίμων, δεν συνιστά χρηματοοικονομική υπηρεσία απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ στην Πολωνία, αλλά παράδοση αγαθών υποκείμενη στον φόρο στο εν λόγω κράτος μέλος, βάσει πάγιας πρακτικής των πολωνικών φορολογικών αρχών.

33 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει όμως ότι, μολονότι το πολωνικό δίκαιο προβλέπει, κατ' αρχήν, διαδικασία διακανονισμού του ΦΠΑ που εσφαλμένως αναγράφηκε στο τιμολόγιο από καλόπιστο υποκείμενο στον φόρο, η διαδικασία αυτή δεν έχει εφαρμογή όταν έχει κινηθεί φορολογικός έλεγχος κατά του ενδιαφερομένου.

34 Στο πλαίσιο αυτό, διαπιστώνεται ότι η άρνηση παροχής της δυνατότητας διακανονισμού των τιμολογίων καυσίμων προς εταιρίες μεταφορών, στα οποία εσφαλμένως αναγράφηκε ο ΦΠΑ, ενώ οι παραδόσεις καυσίμων από τα πρατήρια καυσίμων προς τις εν λόγω μεταφορικές εταιρίες υπόκεινται επίσης σε ΦΠΑ, ισοδυναμεί με επιβολή στην προσφεύγουσα της κύριας δίκης φορολογικής επιβάρυνσης κατά παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

35 Υπό τις συνθήκες αυτές, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112 και οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του ΦΠΑ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία δεν επιτρέπει σε καλόπιστο υποκείμενο στον φόρο να προβεί, μετά την κίνηση διαδικασίας φορολογικού ελέγχου, σε διακανονισμό τιμολογίων στα οποία εσφαλμένως αναγράφηκε ο ΦΠΑ, ακόμη και αν ο παραλήπτης των εν λόγω τιμολογίων θα είχε δικαίωμα επιστροφής του φόρου, αν οι πράξεις που αποτελούν το αντικείμενο των τιμολογίων αυτών είχαν δηλωθεί ορθώς.

Επί των δικαστικών εξόδων

36 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 203 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, και οι αρχές της αναλογικότητας και της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση η οποία δεν επιτρέπει σε καλόπιστο υποκείμενο στον φόρο να προβεί, μετά την κίνηση διαδικασίας φορολογικού ελέγχου, σε διακανονισμό τιμολογίων στα οποία εσφαλμένως αναγράφηκε ο ΦΠΑ, ακόμη και αν ο παραλήπτης των εν λόγω τιμολογίων θα είχε δικαίωμα επιστροφής του φόρου, αν οι πράξεις που αποτελούν το αντικείμενο των τιμολογίων αυτών είχαν δηλωθεί ορθώς.

(υπογραφές)