ΑΠΌΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 26ης Ιανουαρίου 2012 *

«Φορολογία — ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/ΕΚ — Άρθρο 90, παράγραφος 1 — Μείωση της τιμής μετά το χρονικό σημείο διενέργειας της πράξεως — Εθνική νομοθεσία δυνάμει της οποίας για τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου ο παρέχων τα αγαθά ή τις υπηρεσίες πρέπει να έχει στην κατοχή του βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών — Αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ — Αρχή της αναλογικότητας»

Στην υπόθεση C-588/10,

με αντικείμενο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Naczelny Sąd Administracyjny (Πολωνία) με απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Δεκεμβρίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

**Minister Finansów**

κατά

**Kraft Foods Polska SA,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους J. N. Cunha Rodrigues, πρόεδρο τμήματος, U. Lõhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh και A. Arabadjiev (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: K. Sztranc-Sławiczek

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 15ης Νοεμβρίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— ο Minister Finansów, εκπροσωπούμενος από τον J. Kwaśnicki,

— η Kraft Foods Polska SA, εκπροσωπούμενη από τον P. Żurowski, φοροτεχνικό σύμβουλο, και την A. Smolińska-Wiśnioch, adwokat,

— η Πολωνική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Kraińska και A. Kramarczyk καθώς και από τον M. Szpunar,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πολωνική.

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τις K. Herrmann και L. Lozano Palacios,

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

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Η αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ), καθώς και την ερμηνεία της αρχής της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και της αρχής της αναλογικότητας.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ του Minister Finansów (Πολωνός Υπουργός Οικονομικών) και της Kraft Foods Polska SA (στο εξής: KFP) με αντικείμενο το κοινοποιηθέν στην KFP ατομικό ερμηνευτικό έγγραφο με το οποίο διαπιστώθηκε ότι, δυνάμει της εθνικής νομοθεσίας, εφόσον η KFP, κατά την ημερομηνία υποβολής της δηλώσεως του ΦΠΑ, δεν είχε στην κατοχή της βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αντισυμβαλλόμενό της, η μείωση της βάσεως επιβολής του ΦΠΑ καθώς και του οφειλόμενου ΦΠΑ βάσει του εν λόγω διορθωτικού τιμολογίου ήταν παράνομη.

### Το νομικό πλαίσιο

*Η νομοθεσία της Ένωσης*

3 Το άρθρο 1, παράγραφος 2, της οδηγίας περί ΦΠΑ, ορίζει ότι η «βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όποιος και αν είναι ο αριθμός των πράξεων, που παρεμβάλλονται στη διαδικασία παραγωγής και διανομής πριν από το στάδιο επιβολής του φόρου».

4 Κατά το άρθρο 73 της οδηγίας αυτής, «[γ]ια τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών».

5 Το άρθρο 79 της εν λόγω οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Δεν περιλαμβάνονται στη βάση επιβολής του φόρου τα ακόλουθα:

α) οι μειώσεις της τιμής με τη μορφή έκπτωσης για προκαταβολική πληρωμή,

β) οι εκπτώσεις και επιστροφές τιμήματος, που χορηγούνται στον αποκτώντα ή τον λήπτη κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της πράξης,

γ) τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στον φόρο από τον αποκτώντα ή τον λήπτη, για κάλυψη εξόδων που γίνονται στο όνομα και για λογαριασμό τους, και τα οποία έχουν καταχωρισθεί σε μεταβατικούς λογαριασμούς των λογιστικών του βιβλίων.

Ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να δικαιολογήσει το πραγματικό ποσό των εξόδων που αναγράφονται στο πρώτο εδάφιο, στοιχείο γ', και δεν δικαιούται να εκπέσει τον ΦΠΑ, στον οποίο ενδεχομένως έχουν υποβληθεί.»

6 Σύμφωνα με το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, σε «περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη».

7 Το άρθρο 273 της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων.

Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3.»

8 Κατά το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ:

«Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να αρνούνται τη μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επιπλέον διαφορά είναι αμελητέα.»

*Η εθνική νομοθεσία*

9 Το άρθρο 29, παράγραφοι 4a έως 4c, του νόμου περί φόρου επί των αγαθών και των υπηρεσιών, της 11ης Μαρτίου 2004 (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. αριθ. 54, θέση 535, στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ) ορίζει τα εξής:

«4a. Σε περίπτωση μείωσης της βάσης επιβολής του φόρου σε σχέση με τη βάση υπολογισμού που προκύπτει από το εκδοθέν τιμολόγιο, ο υπόχρεος στον φόρο προβαίνει στις μειώσεις της βάσης υπολογισμού υπό την προϋπόθεση ότι, προ της εκπνοής της προθεσμίας υποβολής της φορολογικής δήλωσης για τη φορολογική περίοδο κατά την οποία ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών παρέλαβε το διορθωτικό τιμολόγιο, έχει στην κατοχή του βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία εκδόθηκε το τιμολόγιο. Εφόσον η βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών παραδοθεί στον υπόχρεο στον φόρο μετά την εκπνοή της προθεσμίας υποβολής φορολογικής δήλωσης για την αντίστοιχη φορολογική περίοδο, αυτός μπορεί να λάβει υπόψη του το διορθωτικό τιμολόγιο κατά τη φορολογική περίοδο κατά τη διάρκεια της οποίας παρέλαβε τη βεβαίωση.

4b. Η προϋπόθεση κατά την οποία ο υπόχρεος στον φόρο υποχρεούται να έχει στην κατοχή του βεβαίωση παραλαβής του τιμολογίου από τον αποκτώντα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες δεν ισχύει:

1) σε περίπτωση εξαγωγής αγαθών, ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών ή παράδοσης αγαθών, τόπος φορολόγησης των οποίων είναι η αλλοδαπή,

2) επί αγοραστών ηλεκτρικής ή θερμικής ενέργειας, υγραερίου, τηλεπικοινωνιακών ή ραδιοτηλεοπτικών υπηρεσιών ή υπηρεσιών απαριθμούμενων στις θέσεις 138 και 153 του παραρτήματος 3 του παρόντος νόμου.

4c. Η παράγραφος 4a έχει εφαρμογή και στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται σφάλμα στο τιμολόγιο όσον αφορά το ποσό του φόρου και γίνεται διόρθωση σε τιμολόγιο στο οποίο εμφανίζεται ποσό φόρου μεγαλύτερο από το οφειλόμενο».

**Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα**

10 Η KFP δραστηριοποιείται στον τομέα παρασκευής και εμπορίας τροφίμων. Στο πλαίσιο της πωλήσεως των προϊόντων της σε μεγάλο αριθμό αντισυμβαλλομένων, εκδίδει πληθώρα τιμολογίων και διορθωτικών τιμολογίων, η έκδοση δε των δευτέρων γίνεται, ιδίως, στο πλαίσιο προσφοράς εκπτώσεων, λόγω επιστροφής αγαθών και λόγω σφαλμάτων.

11 Συχνά η KFP λαμβάνει τη βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τους αποδέκτες με μεγάλη καθυστέρηση ή δεν τη λαμβάνει καθόλου. Η λήψη της βεβαιώσεως παραλαβής απαιτεί συνήθως την αποστολή υπενθυμίσεως καθώς και την ανταλλαγή εγγράφων και συνεπάγεται την υποχρέωση διαρκούς παρακολουθήσεως όσον αφορά τη λήψη των βεβαιώσεων παραλαβής.

12 Η KFP, εκτιμώντας ότι έχει δικαίωμα στη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου καθώς και στη μείωση του ΦΠΑ που όφειλε με βάση το διορθωτικό τιμολόγιο το οποίο και έλαβε υπόψη για τη δήλωση ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στο χρονικό διάστημα κατά το οποίο εκδόθηκε το τιμολόγιο αυτό, μολονότι, κατά τον χρόνο υποβολής της εν λόγω δηλώσεως, δεν είχε στην κατοχή της τη βεβαίωση παραλαβής του εν λόγω διορθωτικού τιμολογίου, υπέβαλε στον Minister Finansów αίτημα για να επιβεβαιωθεί η ερμηνεία που η ίδια έδωσε στο άρθρο 29 του νόμου περί ΦΠΑ.

13 Με το από 10 Απριλίου 2009 ατομικό ερμηνευτικό έγγραφο, ο Minister Finansów έκρινε ότι, όπως προκύπτει από τη γραμματική ερμηνεία του άρθρου 29, παράγραφος 4a, του νόμου περί ΦΠΑ, για να μπορέσει ο πωλητής να προβεί σε μείωση του ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ, υποχρεούται να έχει στην κατοχή του βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αποδέκτη, οι δε πρακτικές δυσχέρειες που αντιμετωπίζει η KFP για να της παραδοθεί η εν λόγω βεβαίωση παραλαβής στερούνται σημασίας.

14 Μετά την άκαρπη άσκηση διοικητικής προσφυγής, η KFP άσκησε ένδικο βοήθημα ενώπιον του Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (διοικητικό πρωτοδικείο Βαρσοβίας) προβάλλοντας, πρώτον, την παράβαση του άρθρου 29, παράγραφοι 4a και 4c, του νόμου περί ΦΠΑ, σε συνδυασμό με τα άρθρα 73 και 79 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως συνέπεια της παραβιάσεως της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ, δεύτερον, την παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, τρίτον, την παραβίαση της αρχής της υπεροχής του δικαίου της Ένωσης και, τέταρτον, την παράβαση των κανόνων διαδικασίας λόγω ιδίως της αρνήσεως να γίνει εφαρμογή της νομολογίας του Δικαστηρίου.

15 Το Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, αφενός, έκρινε ότι το άρθρο 29, παράγραφος 4a, του νόμου περί ΦΠΑ επιβάλλει στον υπόχρεο ο οποίος επιθυμεί τη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου την υποχρέωση να έχει στην κατοχή του απόδειξη παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

16 Αφετέρου, το εν λόγω δικαιοδοτικό όργανο έκρινε ότι το άρθρο 29, παράγραφος 4a, αντίκειται στο δίκαιο της Ένωσης, δεδομένου ότι τα άρθρα 73 έως 92 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν επιβάλλουν υποχρέωση κατοχής της βεβαιώσεως παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου, η δε επιβολή της υποχρεώσεως αυτής από τον εθνικό νομοθέτη είναι αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και την αρχή της

αναλογικότητας. Ειδικότερα, η διάταξη αυτή του εθνικού δικαίου έχει ως συνέπεια να μη λαμβάνεται υπόψη η πραγματική βάση επιβολής κατόπιν της μειώσεως, ενώ καθορίζει τυπικές προϋποθέσεις που βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για τον έλεγχο ενδεχόμενων παρατυπιών.

17 Ο Minister Finansów άσκησε αίτηση αναιρέσεως κατά της ανωτέρω αποφάσεως ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Κατ' αυτόν, ο εθνικός νομοθέτης, επιβάλλοντας την υποχρέωση κατοχής της βεβαιώσεως παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου, έκανε χρήση της δυνατότητας που του παρέχει η οδηγία περί ΦΠΑ να επιλέξει τον τύπο και τα μέσα για την άσκηση του δικαιώματος σε μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου. Η τήρηση της απαιτήσεως αυτής έχει σκοπό να διασφαλίσει τη νομότυπη διενέργεια των σχετικών πράξεων και δεν είναι αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και την αρχή της αναλογικότητας.

18 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Naczelny Sąd Administracyjny αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Δεδομένου ότι, κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας [περί ΦΠΑ], σε περίπτωση μειώσεως της τιμής μετά τη διενέργεια της σχετικής πράξεως, η βάση επιβολής του φόρου υπόκειται σε ανάλογη μείωση υπό τις οριζόμενες από τα κράτη μέλη προϋποθέσεις, συνιστά μια κατά την ως άνω έννοια προϋπόθεση αυτή που προβλέπεται στο άρθρο 29, παράγραφος 4a, του [πολωνικού νόμου περί ΦΠΑ], κατά την οποία το δικαίωμα στη μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου σε σχέση με τη βάση επιβολής που προκύπτει από το εκδοθέν τιμολόγιο εξαρτάται από το εάν ο υπόχρεος, προ της εκπνοής της προθεσμίας υποβολής της φορολογικής δηλώσεως για τη φορολογική περίοδο εντός της οποίας ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών παρέλαβε το διορθωτικό τιμολόγιο, έχει στην κατοχή του βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών για τα οποία εκδόθηκε το τιμολόγιο; Παραβιάζει η προϋπόθεση αυτή την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και την αρχή της αναλογικότητας;»

**Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

19 Με το ερώτημα που υπέβαλε, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινιστεί, αφενός, εάν εμπίπτει στην έννοια του όρου «προϋπόθεση» κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ η απαίτηση κατά την οποία για να μπορεί να μειωθεί η βάση επιβολής του φόρου, όπως αυτή προκύπτει από το αρχικό τιμολόγιο, ο υπόχρεος πρέπει να έχει στην κατοχή του τη βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών και, αφετέρου, εάν η απαίτηση αυτή είναι αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και την αρχή της αναλογικότητας.

20 Όσον αφορά το ζήτημα εάν η επίμαχη απαίτηση εμπίπτει στην έννοια του όρου «προϋπόθεση» κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όπως προκύπτει από το άρθρο 1, παράγραφος 2, και το άρθρο 73 της οδηγίας περί ΦΠΑ, η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης, ακριβώς ανάλογου με την τιμή τους και ότι η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις σχετικές πράξεις ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο.

21 Ειδικότερα, σε περίπτωση μειώσεως της τιμής μετά τη διενέργεια της οικείας πράξεως, το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ ορίζει ότι «η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη».

22 Επιπλέον, δυνάμει του άρθρου 273 της εν λόγω οδηγίας, τα κράτη μέλη μπορούν να επιβάλλουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής εισπράξεως του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, υπό την προϋπόθεση, πρώτον, ότι τηρούν την αρχή της ίσης μεταχειρίσεως των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υπόχρεους μεταξύ κρατών μελών, δεύτερον, ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν έχουν ως συνέπεια την επιβολή διατυπώσεων συνδεόμενων με τη

διέλευση συνόρων στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών και, τέλος, ότι η δυνατότητα αυτή δεν χρησιμοποιείται για την επιβολή πρόσθετων υποχρεώσεων τιμολογήσεως πέραν όσων καθορίζονται στο κεφάλαιο 3 της ίδιας οδηγίας.

23 Δεδομένου ότι, εκτός των ορίων που καθορίζουν, οι διατάξεις του άρθρου 90, παράγραφος 1, και του άρθρου 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν προσδιορίζουν ούτε τις προϋποθέσεις ούτε τις υποχρεώσεις τις οποίες δύνανται να επιβάλλουν τα κράτη μέλη, διαπιστώνεται ότι οι διατάξεις αυτές παρέχουν στα κράτη μέλη ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως ιδίως όσον αφορά τις διατυπώσεις που οφείλουν να τηρούν οι υπόχρεοι ενώπιον των φορολογικών αρχών των εν λόγω κρατών ώστε, σε περίπτωση μειώσεως της τιμής μετά τη διενέργεια της οικείας πράξεως, να μπορούν να μειώνουν αναλόγως τη βάση επιβολής του φόρου.

24 Εν προκειμένω, δεν αμφισβητείται, πρώτον, ότι, σε περίπτωση μειώσεως της τιμής μετά τη διενέργεια της οικείας πράξεως, η επίμαχη στη διαφορά της κύριας δίκης πολωνική νομοθεσία ορίζει ότι για να μπορεί να μειωθεί αναλόγως η βάση επιβολής του φόρου, ο υπόχρεος πρέπει να έχει στην κατοχή του τη βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών και, δεύτερον, ότι, όπως υποστηρίζει η Πολωνική Κυβέρνηση, σκοπός της απαιτήσεως αυτής είναι να διασφαλιστεί η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και η αποφυγή της απάτης.

25 Η απαίτηση αυτή εμπίπτει τόσο στην έννοια του όρου «προϋπόθεση» κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ όσο και στην έννοια του όρου «υποχρέωση» κατά το άρθρο 273 της οδηγίας αυτής.

26 Όσον αφορά το ζήτημα εάν η απαίτηση αυτή είναι αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και την αρχή της αναλογικότητας, υπενθυμίζεται ότι το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβαίνουν σε μείωση της βάσεως επιβολής του φόρου και, ως εκ τούτου, του ποσού του οφειλόμενου από τον υπόχρεο ΦΠΑ οσάκις, μετά τη διενέργεια της οικείας συναλλαγής, ο υπόχρεος στον φόρο δεν λαμβάνει τμήμα ή το σύνολο της αντιπαροχής (βλ. απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, C-330/95, Goldsmiths, Συλλογή 1997, σ. I-3801, σκέψη 16).

27 Η διάταξη αυτή συνιστά έκφραση της θεμελιώδους αρχής της οδηγίας περί ΦΠΑ κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι λαμβανόμενη αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο φορολογούμενος (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Goldsmiths, σκέψη 15).

28 Όπως επίσης προκύπτει από τη νομολογία, τα μέτρα που αποσκοπούν στην αποτροπή της απάτης και της φοροδιαφυγής δεν μπορούν κατ' αρχήν να εισάγουν παρέκκλιση από την τήρηση της κατά το άρθρο 11 της εν λόγω οδηγίας βάσεως επιβολής του ΦΠΑ παρά μόνο στον βαθμό που αυτό είναι απολύτως αναγκαίο για την επίτευξη του ανωτέρω σκοπού. Ειδικότερα, πρέπει να θίγουν όσο το δυνατό λιγότερο τους σκοπούς και τις αρχές της οδηγίας περί ΦΠΑ και, επομένως, δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τρόπον ώστε να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ, η οποία αποτελεί θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ που έχει καθιερωθεί με τη σχετική νομοθεσία της Ένωσης (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Goldsmiths, σκέψη 21, αποφάσεις της 18ης Ιουνίου 2009, C-566/07, Stadeco, Συλλογή 2009, σ. I-5295, σκέψη 39 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 27ης Ιανουαρίου 2011, C-489/09, Vandoorne, Συλλογή 2011, σ. I-225, σκέψη 27).

29 Συνεπώς, εάν η επιστροφή του ΦΠΑ καθίσταται αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερής αναλόγως των συνθηκών υπό τις οποίες μπορούν να υποβληθούν οι αιτήσεις επιστροφής του φόρου, τα κράτη μέλη ενδέχεται να υποχρεωθούν, δυνάμει των εν λόγω αρχών, να προβλέψουν τα διαδικαστικά μέσα και τις τεχνικές λεπτομέρειες που είναι αναγκαία προκειμένου να μπορεί ο υπόχρεος να ανακτήσει τον φόρο τον οποίο κακώς χρεώθηκε στο τιμολόγιο (προπαρατεθείσα απόφαση Stadeco, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

30 Επιπλέον, όσον αφορά την προβλεπόμενη στο άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ δυνατότητα των κρατών μελών να προβλέπουν είτε τη μεταφορά του επιπλέον καταβληθέντος ΦΠΑ στην επόμενη φορολογική περίοδο είτε την επιστροφή του, το Δικαστήριο έχει διευκρινίσει ότι οι τεχνικές λεπτομέρειες της επιστροφής, τις οποίες καθορίζουν συναφώς τα κράτη μέλη, δεν πρέπει να θίγουν την αρχή της ουδετερότητας του φόρου μεταθέτοντας στον υπόχρεο, εν όλω ή εν μέρει, τη σχετική φορολογική επιβάρυνση (απόφαση της 28ης Ιουλίου 2011, C-274/10, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, Συλλογή 2011, σ. I-7289, σκέψη 45).

31 Το Δικαστήριο έχει υπογραμμίσει ότι οι τεχνικές αυτές λεπτομέρειες πρέπει να παρέχουν στον υπόχρεο τη δυνατότητα να εισπράξει, υπό τις προσήκουσες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από τον επιπλέον καταβληθέντα ΦΠΑ, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι η επιστροφή πρέπει να λαμβάνει χώρα εντός εύλογης προθεσμίας (προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, σκέψη 45).

32 Εν προκειμένω, διαπιστώνεται ότι η κατοχή από τον παρέχοντα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες της βεβαιώσεως παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου την οποία του παρέδωσε ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών αποδεικνύει ότι ο δεύτερος είναι ενήμερος για την υποχρέωσή του να υπολογίσει το ενδεχόμενο δικαίωμά του σε μείωση του ΦΠΑ με βάση το εν λόγω διορθωτικό τιμολόγιο.

33 Η τήρηση της επίμαχης απαιτήσεως μπορεί, κατ' αρχήν, να συμβάλει στο να διασφαλιστεί τόσο η ορθή είσπραξη του ΦΠΑ και η αποφυγή της απάτης όσο και η αποτροπή του κινδύνου απώλειας φορολογικών εσόδων. Επομένως, η Δημοκρατία της Πολωνίας ορθώς υποστηρίζει ότι με την απαίτηση αυτή επιδιώκονται οι θεμιτοί σκοποί που καθορίζονται στα άρθρα 90, παράγραφος 1, και 273 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

34 Ενώπιον του Δικαστηρίου, η Δημοκρατία της Πολωνίας επισήμανε ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη απαίτηση, αφενός, ισχύει μόνο για τις εσωτερικές πράξεις και, αφετέρου, δεν υπόκειται σε καμία τυπική προϋπόθεση, οπότε μπορεί να τηρηθεί με κάθε επαρκές μέσο. Επομένως, μπορεί να γίνει δεκτό ότι η εν λόγω απαίτηση δεν είναι, κατ' αρχήν, υπερβολικά επαχθής για τους υπόχρεους στον φόρο παρέχοντες αγαθά και υπηρεσίες.

35 Εντούτοις, κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η KFP υποστήριξε ότι, στην πράξη, η διοίκηση κάνει δεκτό μόνον έναν ειδικό τύπο βεβαιώσεως παραλαβής και, συγκεκριμένα, το αντίγραφο του διορθωτικού τιμολογίου το οποίο έχει σφραγισθεί από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

36 Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει ποιους τύπους βεβαιώσεων παραλαβής κάνει δεκτούς η φορολογική αρχή προκειμένου να αποδειχθεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη απαίτηση έχει τηρηθεί.

37 Εξάλλου, δεδομένου ότι η κατοχή της βεβαιώσεως παραλαβής παρέχει στον παρέχοντα τα αγαθά και τις υπηρεσίες τη δυνατότητα να υπολογίσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ με βάση τα ποσά που αναγράφονται στο αρχικό τιμολόγιο ή να ανακτήσει το συνολικό ποσό του επιπλέον καταβληθέντος ΦΠΑ από τη φορολογική αρχή, η απαίτηση αυτή δεν θίγει, κατ' αρχήν, την ουδετερότητα του ΦΠΑ.

38 Εντούτοις, δεδομένου ότι, κατά το εθνικό δίκαιο, η κατοχή της βεβαιώσεως παραλαβής αποτελεί προϋπόθεση εκ των ων ουκ άνευ για τον υπολογισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ με βάση τα ποσά που αναγράφονται στο διορθωτικό τιμολόγιο ή για την ανάκτηση του επιπλέον καταβληθέντος ΦΠΑ, διαπιστώνεται ότι, λαμβανομένης υπόψη της νομολογίας που μνημονεύθηκε στις σκέψεις 29 έως 31 της παρούσας αποφάσεως, η ουδετερότητα του ΦΠΑ θίγεται όταν η απόκτηση μια τέτοιας βεβαιώσεως παραλαβής εντός εύλογης προθεσμίας είναι αδύνατη ή εξαιρετικά δυσχερής για τον παρέχοντα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

39 Η KFP διευκρίνισε σχετικώς, χωρίς να αντικρουστεί ως προς αυτό, ότι το πολωνικό δίκαιο δεν επιβάλλει στον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών νομικώς δεσμευτική υποχρέωση να βεβαιώσει την παραλαβή του διορθωτικού τιμολογίου, πράγμα το οποίο εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να ελέγξει.

40 Εάν εξαιτίας της επίμαχης στην κύρια δίκη προϋποθέσεως ο παρέχων τα αγαθά ή τις υπηρεσίες αδυνατεί ή αντιμετωπίζει εξαιρετικές δυσχέρειες για να ανακτήσει το επιπλέον ποσό ΦΠΑ το οποίο κατέβαλε στη φορολογική αρχή με βάση το αρχικό τιμολόγιο, το οικείο κράτος μέλος οφείλει, δυνάμει της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ και της αρχής της αναλογικότητας, να παράσχει στον υπόχρεο τη δυνατότητα να αποδείξει με άλλα μέσα ενώπιον της φορολογικής αρχής, αφενός, ότι προέβη, υπό τις συνθήκες της συγκεκριμένης περιπτώσεως, σε όλες τις δέουσες ενέργειες προκειμένου το διορθωτικό τιμολόγιο να περιέλθει στην κατοχή του αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών και ότι έλαβε γνώση της παραλαβής και, αφετέρου, ότι η οικεία πράξη διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στο εν λόγω διορθωτικό τιμολόγιο.

41 Στο πλαίσιο αυτό, μπορούν να ληφθούν υπόψη αντίγραφα του διορθωτικού τιμολογίου και της υπενθυμίσεως που απεστάλη στον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών με σκοπό την αποστολή της βεβαιώσεως παραλαβής καθώς και, όπως υποστήριξε η KFP κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση χωρίς να αντικρουστεί ως προς αυτό, αποδεικτικά πληρωμών ή λογιστικές καταστάσεις από τις οποίες να προκύπτει το ποσό που πράγματι κατέβαλε ο αποδέκτης των αγαθών ή των υπηρεσιών στον υπόχρεο στο πλαίσιο της οικείας πράξεως.

42 Κατόπιν του συνόλου των ανωτέρω, στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι:

— η απαίτηση ότι για να μπορεί να μειωθεί η βάση επιβολής του φόρου, όπως αυτή προκύπτει από το αρχικό τιμολόγιο, ο υπόχρεος πρέπει να έχει στην κατοχή του τη βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών εμπίπτει στην έννοια του όρου «προϋπόθεση» κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ,

— η απαίτηση αυτή δεν είναι κατ' αρχήν αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ και προς την αρχή της αναλογικότητας. Εντούτοις, εάν η βεβαίωση αυτή είναι αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές να παραδοθεί εντός εύλογης προθεσμίας στον παρέχοντα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ο οποίος υποχρεούται στην απόδοση του φόρου, δεν μπορεί να του απαγορευτεί να αποδείξει, με άλλα μέσα, ενώπιον των εθνικών φορολογικών αρχών, αφενός, ότι προέβη, υπό τις συνθήκες της συγκεκριμένης περιπτώσεως, σε όλες τις δέουσες ενέργειες προκειμένου το διορθωτικό τιμολόγιο να περιέλθει στην κατοχή του αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών και ότι έλαβε γνώση της παραλαβής και, αφετέρου, ότι η οικεία πράξη διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στο εν λόγω διορθωτικό τιμολόγιο.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

43 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

**Η απαίτηση ότι για να μπορεί να μειωθεί η βάση επιβολής του φόρου, όπως αυτή προκύπτει από το αρχικό τιμολόγιο, ο υπόχρεος πρέπει να έχει στην κατοχή του τη βεβαίωση παραλαβής του διορθωτικού τιμολογίου από τον αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών εμπίπτει στην έννοια του όρου «προϋπόθεση» κατά το άρθρο 90, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας.**

**Η απαίτηση αυτή δεν είναι κατ' αρχήν αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του φόρου προστιθέμενης αξίας και προς την αρχή της αναλογικότητας. Εντούτοις, εάν η βεβαίωση αυτή είναι αδύνατο ή εξαιρετικά δυσχερές να παραδοθεί εντός εύλογης προθεσμίας στον παρέχοντα τα αγαθά ή τις υπηρεσίες ο οποίος υποχρεούται στην απόδοση του φόρου, δεν μπορεί να του απαγορευτεί να**

**αποδείξει, με άλλα μέσα, ενώπιον των εθνικών φορολογικών αρχών, αφενός, ότι προέβη, υπό τις συνθήκες της συγκεκριμένης περιπτώσεως, σε όλες τις δέουσες ενέργειες προκειμένου το διορθωτικό τιμολόγιο να περιέλθει στην κατοχή του αποδέκτη των αγαθών ή των υπηρεσιών και ότι έλαβε γνώση της παραλαβής και, αφετέρου, ότι η οικεία πράξη διενεργήθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στο εν λόγω διορθωτικό τιμολόγιο.**

(υπογραφές)