

Sprawa C?588/10

Minister Finansów

przeciwko

Kraft Foods Polska S.A.

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

z?o?ony przez Naczelný S?d Administracyjny)

Podatki – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 90 ust. 1 – Obni?enie ceny po dokonaniu dostawy – Przepisy krajowe uzale?niaj?ce obni?enie podstawy opodatkowania od posiadania przez dostawc? towarów lub us?ug potwierdzenia otrzymania korekty faktury dor?czonego przez nabywc? towarów lub us?ug – Zasada neutralno?ci podatku VAT – Zasada proporcjonalno?ci

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólný system podatku od warto?ci dodanej – Podstawa opodatkowania – Obni?enie w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwi?zania, niewywi?zania si? z p?atno?ci lub te? obni?enia ceny*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 90 ust. 1)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólný system podatku od warto?ci dodanej – Podstawa opodatkowania – Obni?enie w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwi?zania, niewywi?zania si? z p?atno?ci lub te? obni?enia ceny – Przepisy krajowe uzale?niaj?ce takie obni?enie od posiadania przez dostawc? towarów lub us?ug potwierdzenia otrzymania korekty faktury dor?czonego przez nabywc? – Naruszenie zasad neutralno?ci podatkowej i proporcjonalno?ci*

(dyrektywa Rady 2006/112, art. 90 ust. 1, art. 273)

1. Wymóg polegaj?cy na uzale?nieniu obni?enia podstawy opodatkowania wynikaj?cej z pierwotnej faktury od posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania korekty faktury dor?czonego przez nabywc? towarów lub us?ug mie?ci si? w poj?ciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej.

(por. pkt 42; sentencja)

2. Zasady neutralno?ci podatku od warto?ci dodanej oraz proporcjonalno?ci co do zasady nie sprzeciwiaj? si? wymogowi polegaj?cemu na uzale?nieniu obni?enia podstawy opodatkowania wynikaj?cej z pierwotnej faktury od posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania korekty faktury dor?czonego przez nabywc? towarów lub us?ug. Jednak?e, je?eli uzyskanie przez podatnika, b?d?cego dostawc? towarów lub us?ug, tego rodzaju potwierdzenia jest w rozs?dnym terminie niemo?liwe lub nadmiernie utrudnione, to nie mo?na mu odmówi? wykazania przed organami podatkowymi danego pa?stwa cz?onkowskiego przy u?yciu innych ?rodków, po pierwsze, ?e dochowa? on nale?ytej staranno?ci w okoliczno?ciach danej sprawy celem upewnienia si?, ?e nabywca towarów lub us?ug jest w posiadaniu korekty faktury i ?e zapozna?

si? z ni? oraz, po drugie, ?e dana transakcja zosta?a w rzeczywisto?ci zrealizowana na warunkach okre?lonych w owej korekcie faktury.

W tym celu mog? pos?u?y? kopie korekty faktury i pisma z przypomnieniem skierowane do nabywcy towarów lub us?ug celem wys?ania potwierdzenia odbioru oraz dowody zap?aty lub przed?o?enie dokumentów ksi?gowych umo?liwiaj?cych okre?lenie kwoty rzeczywicie zap?aconej na rzecz podatnika z tytu?u danej transakcji przez nabywc? towarów lub us?ug.

(por. pkt 41, 42; sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (druga izba)

z dnia 26 stycznia 2012 r.(*)

Podatki – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 90 ust. 1 – Obni?enie ceny po dokonaniu dostawy – Przepisy krajowe uzale?niaj?ce obni?enie podstawy opodatkowania od posiadania przez dostawc? towarów lub us?ug potwierdzenia otrzymania korekty faktury dor?czonego przez nabywc? towarów lub us?ug – Zasada neutralno?ci podatku VAT – Zasada proporcjonalno?ci

W sprawie C?588/10

maj?cej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Naczelný S?d Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 16 wrze?nia 2010 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 14 grudnia 2010 r., w post?powaniu:

Minister Finansów

przeciwko

Kraft Foods Polska S.A.,

TRYBUNA? (druga izba),

w sk?adzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, U. L?hmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh i A. Arabadjiev (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Sztranc?S?awiczek,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 listopada 2011 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Ministra Finansów przez J. Kwa?nickiego, radc? prawnego,
- w imieniu Kraft Foods Polska S.A. przez P. ?urowskiego, doradc? podatkowego oraz A.

Smoliński Wiśniewski, adwokat,

- w imieniu rządu polskiego przez A. Krawczyk, A. Kramarczyk oraz przez M. Szpunara, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Herrmann oraz L. Lozano Palacios, działające w charakterze pełnomocników.

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz zasad neutralności podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) i proporcjonalności.

2 Wniosek ten został przedłożony w ramach sporu pomiędzy Ministrem Finansów a Kraft Foods Polska S.A. (zwaną dalej „KFP”) w przedmiocie skierowanej do KFP interpretacji indywidualnej, w której stwierdzono, że w oparciu o przepisy krajowe nie jest zgodne z prawem obniżenie podstawy opodatkowania oraz kwoty należnego podatku VAT na podstawie wystawionej kontrahentowi korekty faktury, jeżeli w terminie złożenia deklaracji VAT spółka KFP nie posiadała potwierdzenia otrzymania wskazanej korekty faktury przez kontrahenta.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy VAT stanowi, że „zasada wspólnego systemu [podatku] VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem”.

4 Zgodnie z art. 73 owej dyrektywy w odniesieniu do „dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

5 Artykuł 79 wskazanej dyrektywy stanowi, co następuje:

„Podstawa opodatkowania nie obejmuje następujących elementów:

- a) obniżek cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty;
- b) opustów i obniżek cen udzielonych nabywcy lub usługobiorcy i uwzględnionych w momencie transakcji;
- c) kwot otrzymanych przez podatnika od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika

na koncie przejściowym.

Podatnik musi przedstawić dowód na rzeczywistą kwotę kosztów, o których mowa w akapicie pierwszym lit. c), i nie może odliczyć [podatku] VAT, który w danym przypadku mógł zostać naliczony”.

6 Zgodnie z art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT „w przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie”.

7 Artykuł 273 wskazanej dyrektywy stanowi, co następuje:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru [podatku] VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic.

Możliwość przewidziana w akapicie pierwszym nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3”.

8 Zgodnie z art. 183 dyrektywy VAT:

„W przypadku gdy za dany okres rozliczeniowy kwota odliczeń przekracza kwotę [podatku] VAT należnego, państwa członkowskie mogą dokonać zwrotu lub przeniesienia nadwyżki na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

Państwa członkowskie mogą jednak odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeżeli wysokość nadwyżki jest nieznaczna”.

Uregulowania krajowe

9 Artykuł 29 ust. 4a–4c ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) stanowi, co następuje:

„4a. W przypadku gdy podstawa opodatkowania ulega zmniejszeniu w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze, obniżenia podstawy opodatkowania podatnik dokonuje pod warunkiem posiadania, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia korekty faktury za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano.

4b. Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia odbioru korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi nie stosuje się:

1) w przypadku eksportu towarów, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz dostawy towarów, dla której miejsce opodatkowania znajduje się poza terytorium kraju;

2) wobec nabywców, na których rzecz jest dokonywana sprzedaż: energii elektrycznej i

cieplnej, gazu przewodowego, usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych oraz usług wymienionych w poz. 138 i 153 załącznika nr 3 do ustawy.

4c. Przepis ust. 4a stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia korekty faktury do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należąca.

Postępowanie krajowe i pytania prejudycjalne

10 KFP prowadzi działalność w zakresie produkcji i dystrybucji artykułów spożywczych. W ramach sprzedaży swych produktów na rzecz wielu kontrahentów wystawia ona znaczne liczby faktur oraz korekt faktur w szczególności w związku z udzielaniem rabatów, ze zwrotami towarów oraz w przypadku pomyłek.

11 Niejednokrotnie zdarzają się sytuacje, w których KFP otrzymuje od nabywcy potwierdzenie odbioru korekty faktury ze znacznym opóźnieniem bądź takiego potwierdzenia w ogóle nie otrzymuje. Otrzymanie owych potwierdzeń często wymaga kierowania pism z przypomnieniem, dodatkowej korespondencji i prowadzi do konieczności monitorowania wpływu potwierdzeń odbioru.

12 KFP stwierdza, że jest uprawniona do obniżenia podstawy opodatkowania oraz kwoty należnego podatku VAT na podstawie wystawionej korekty faktury w rozliczeniu za okres, w którym ją wystawiono, nawet gdy w dacie złożenia deklaracji nie uzyskała potwierdzenia jej otrzymania. W związku z tym KFP zwróciła się do Ministra Finansów z wnioskiem o potwierdzenie, że jej wykładnia art. 29 ustawy o podatku VAT jest prawidłowa.

13 W interpretacji indywidualnej z dnia 10 kwietnia 2009 r. Minister Finansów stwierdził, że z literalnego brzmienia art. 29 ust. 4a wskazanej ustawy wynika, że obniżenie przez sprzedawcę należnego podatku VAT jest uzależnione od posiadania przez niego potwierdzenia odbioru korekty faktury przez nabywcę, natomiast bez znaczenia pozostaje fakt, iż uzyskanie owego potwierdzenia może być dla KFP utrudnione w praktyce.

14 Po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa KFP wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, w której podniosła, po pierwsze, naruszenie art. 29 ust. 4a i 4c ustawy o podatku VAT w związku z art. 73 i 79 dyrektywy VAT, wskutek czego naruszona została zasada neutralności podatku VAT, po drugie, naruszenie zasady proporcjonalności, po trzecie, naruszenie zasady pierwszeństwa prawa Unii, i po czwarte, naruszenie przepisów postępowania między innymi z uwagi na odmowę zastosowania orzecznictwa Trybunału.

15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, po pierwsze, że art. 29 ust. 4a ustawy o podatku VAT nakazuje podatnikowi zamierzającemu obniżyć podstawę opodatkowania uzyskanie dowodu doręczenia korekty faktury od nabywcy towaru lub usługi.

16 Po drugie, sąd ten stwierdził, iż wspomniany art. 29 ust. 4a jest niezgodny z prawem Unii w związku z tym, że art. 73–92 dyrektywy VAT nie przewidują obowiązku posiadania dowodu doręczenia korekty faktury i że wprowadzenie przez ustawodawcę krajowego tego rodzaju obowiązku jest sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT i zasadą proporcjonalności. Wskazany przepis krajowy skutkuje brakiem uwzględnienia rzeczywistej, obniżonej podstawy opodatkowania i jednocześnie przewiduje wymogi formalne wykraczające poza to, co niezbędne dla kontroli ewentualnych nadużyć.

17 Minister Finansów wniosł do sądu odwołanie od wskazanego wyroku.

Jego zdaniem, przewiduj?c wymóg posiadania potwierdzenia dor?czenia korekty faktury, ustawodawca krajowy skorzysta? jedynie ze swobody, jak? daje mu dyrektywa VAT odno?nie do doboru form i metod w zakresie realizacji prawa do obni?enia podstawy opodatkowania. Wymóg ten ma na celu zapewnienie prawid?owo?ci rozlicze? i nie narusza ani zasady neutralno?ci podatku VAT, ani zasady proporcjonalno?ci.

18 W tej sytuacji Naczelny S?d Administracyjny postanowi? zawiesi? post?powanie i przedstawi? Trybuna?owi nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy w sytuacji, gdy art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT] stanowi, ?e w przypadku obni?enia ceny po dokonaniu dostawy podstawa opodatkowania jest stosownie obni?ana na warunkach okre?lonych przez pa?stwa cz?onkowskie, mie?ci si? w poj?ciu tych warunków i nie narusza zasady neutralno?ci VAT oraz proporcjonalno?ci warunek taki jak przewidziany w art. 29 ust. 4a [ustawy o podatku VAT], uzale?niaj?cy prawo do obni?enia podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy okre?lonej w wystawionej fakturze od posiadania przed up?ywem terminu do z?o?enia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub us?ugi otrzyma? korekt? faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywc? towaru lub us?ugi, dla którego wystawiono faktur??”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 W pytaniu prejudycjalnym s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy wymóg polegaj?cy na uzale?nieniu obni?enia podstawy opodatkowania wynikaj?cej z pierwotnej faktury od posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania korekty faktury dor?czonego przez nabywc? towarów lub us?ug mie?ci si? w poj?ciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, i czy zasady neutralno?ci podatku VAT oraz proporcjonalno?ci sprzeciwiaj? si? takiemu wymogowi.

20 Co si? tyczy kwestii, czy wymóg sporny w post?powaniu krajowym mie?ci si? w poj?ciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, nale?y przypomnie?, i? z art. 1 ust. 2 i art. 73 dyrektywy VAT wynika, ?e zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i us?ug ogólnego podatku konsumpcyjnego dok?adnie proporcjonalnego do ich ceny oraz ?e podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zap?at? otrzyman? lub któr? dostawca lub us?ugodawca otrzyma w zamian za wskazane transakcje, od nabywcy, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej.

21 W szczególno?ci, w wypadku obni?enia ceny po dokonaniu dostawy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, ?e „podstawa opodatkowania jest stosownie obni?ana na warunkach okre?lonych przez pa?stwa cz?onkowskie”.

22 Ponadto, zgodnie z art. 273 wskazanej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie mog? na?o?y? obowi?zki, jakie uznaj? za niezb?dne dla zapewnienia prawid?owego poboru podatku VAT i zapobie?enia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, ?e obowi?zki te, w wymianie handlowej mi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, nie b?d? prowadzi? do powstania formalno?ci zwi?zanych z przekraczaniem granic. Ponadto mo?liwo?? ta nie mo?e zosta? wykorzystana do na?o?enia dodatkowych obowi?zków zwi?zanych z fakturowaniem poza obowi?zkami, które zosta?y okre?lone w rozdziale 3 owej dyrektywy.

23 Maj?c na uwadze, ?e przepisy art. 90 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy VAT, poza okre?lonymi w nich ograniczeniami, nie precyzuj? ani warunków, ani obowi?zków, które mog? na?o?y? pa?stwa cz?onkowskie, nale?y stwierdzi?, ?e przepisy te przyznaj? pa?stwom cz?onkowskim zakres swobodnego uznania, w szczególno?ci w odniesieniu do formalno?ci, które musz? zosta?

dochowane przez podatników względom organów podatkowych owych państw celem stosownego obniżenia podstawy opodatkowania w wypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy.

24 W niniejszej sprawie jest bezsporne, że w wypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy sporne w postępowaniu krajowym przepisy polskie uzależniają stosowne obniżenie podstawy opodatkowania od posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania korekty faktury doręczonego przez nabywcę towarów lub usług i że ów wymóg ma na celu zapewnienie prawidłowego poboru podatku VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, jak podniósł w szczególności rzęd polski.

25 Tego rodzaju wymóg mieści się zarówno w pojęciu warunków, zawartym w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, jak również w pojęciu obowiązków zawartym w art. 273 owej dyrektywy.

26 Co się tyczy kwestii, czy zasady neutralności podatku VAT i proporcjonalności sprzeciwiają się wymogowi tego rodzaju, należy przypomnieć, że art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania i w związku z tym również kwoty podatku VAT należnego od podatnika za każdym razem, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzyma części lub całości wynagrodzenia (zob. wyrok z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 Goldsmiths, Rec. s. I-3801, pkt 16).

27 Ów przepis stanowi wyraz podstawowej zasady dyrektywy VAT, wedle której podstawy opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu podatku VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzyma podatnik (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Goldsmiths, pkt 15).

28 Z orzecznictwa wynika również, że przepisy, których przedmiotem jest zapobieganie oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania, zasadniczo mogą ustanawiać odstępstwa od poszanowania podstawy opodatkowania podatkiem VAT jedynie w granicach tego, co bezwzględnie jest konieczne dla osiągnięcia tego szczególnego celu. Powinny one bowiem w możliwie najmniejszym stopniu naruszać cele i zasady dyrektywy VAT i w związku z tym nie mogą być wykorzystywane w sposób, który podważyby neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy Unii w tej dziedzinie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Goldsmiths, pkt 21; wyrok z dnia 18 czerwca 2009 r. w sprawie C-566/07 Stadeco, Zb.Orz. s. I-5295, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo; a także wyrok z dnia 27 stycznia 2011 r. w sprawie C-489/09 Vandoorne, Zb.Orz. s. I-225, pkt 27).

29 W związku z tym, jeżeli zwrot podatku VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, ze względu na warunki, na jakich można wystąpić z wnioskami o zwrot, rzeczne zasady mogą wymagać, by państwa członkowskie określiły instrumenty i zasady proceduralne niezbędne do umożliwienia podatnikowi odzyskania podatku nienależnie wykazanego w fakturze (ww. wyrok w sprawie Stadeco, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Ponadto, jeżeli chodzi o ustanowioną w art. 183 dyrektywy VAT możliwość przewidzenia, że nadwyżka podatku VAT zostanie przeniesiona na następny okres podatkowy lub że zostanie zwrócona, Trybunał wyjaśnił, że warunki ustalone przez państwa członkowskie w tym zakresie nie mogą naruszać zasady neutralności podatkowej, przenosząc na podatnika, w całości lub w części, ciężar tego podatku (wyrok z dnia 28 lipca 2011 r. w sprawie C-274/10 Komisja przeciwko Węgrom, Zb.Orz. s. I-7289, pkt 45).

31 Trybuna? podkre?li?, ?e tego rodzaju warunki powinny umo?liwia? podatnikowi odzyskanie w odpowiednich okoliczno?ciach ca?ej wierzytelno?ci wynikaj?cej z nadwy?ki podatku VAT, co oznacza, ?e zwrot ma by? dokonany w rozs?dnym terminie (www. wyrok w sprawie Komisja przeciwko W?grom, pkt 45).

32 W niniejszej sprawie nale?y stwierdzi?, ?e posiadanie przez dostawc? towarów lub us?ug potwierdzenia otrzymania korekty faktury dor?czonego przez nabywc? towarów lub us?ug nadaje si? do tego, by wykaza?, i? ów nabywca zosta? poinformowany o fakcie, ?e powinien on obliczy? zakres swego ewentualnego prawa do odliczenia podatku VAT na podstawie wskazanej korekty faktury.

33 Sporny wymóg zasadniczo mo?e przyczyni? si? do zapewnienia prawid?owego poboru podatku VAT, zapobiegania oszustwom, jak równie? do wyeliminowania ryzyka utraty wp?ywów podatkowych. Z powy?szego wynika, ?e Rzeczpospolita Polska mo?e s?usznie podnosi?, ?e wymóg ów zmierza do realizacji zgodnych z prawem celów ustanowionych w art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT.

34 Rzeczpospolita Polska wskaza?a przez Trybuna?em, ?e sporny w post?powaniu krajowym wymóg z jednej strony ma zastosowanie wy??cznie do transakcji krajowych, a z drugiej strony nie jest z nim zwi?zany ?aden warunek co do formy i w zwi?zku z tym mo?e zosta? on spe?niony przy u?yciu ka?dego stosownego ?rodka. Mo?na uzna?, ?e wymóg ów zasadniczo nie jest nadmiernie ograniczaj?cy dla podatników b?d?cych dostawcami towarów i us?ug.

35 Jednak?e KFP podnios?a na rozprawie, ?e w praktyce organy podatkowe akceptuj? wy??cznie szczególn? form? potwierdzenia odbioru, a mianowicie kopi? korekty faktury opatrzon? piecz?tk? przez nabywc? towarów lub us?ug.

36 Do s?du krajowego nale?y zbada?e, jakie s? formy potwierdzenia odbioru akceptowane przez organy podatkowe jako dowód poszanowania wymogu spornego w post?powaniu krajowym.

37 Ponadto, maj?c na uwadze, ?e posiadanie omawianego potwierdzenia odbioru umo?liwia dostawcom towarów i us?ug obliczenie nale?nego podatku VAT na podstawie kwot wskazanych na korekcie faktury lub uzyskanie zwrotu ca?o?ci nadwy?ki podatku VAT uiszczonej na rzecz organów podatkowych, wymóg ów co do zasady nie podwa?a neutralno?ci podatku VAT.

38 Jednak?e w zwi?zku z tym, ?e posiadanie potwierdzenia odbioru jest w prawie krajowym warunkiem sine qua non dla obliczenia nale?nego podatku VAT na podstawie kwot wskazanych na korekcie faktury lub dla uzyskania zwrotu ca?o?ci nadwy?ki uiszczonego podatku VAT, nale?y stwierdzi?, ?e z uwagi na orzecznictwo wskazane w pkt 29–31 niniejszego wyroku neutralno?? podatku VAT jest naruszona w zakresie, w jakim dla dostawcy towarów lub us?ug jest niemo?liwe lub nadmiernie utrudnione uzyskanie tego rodzaju potwierdzenia odbioru w rozs?dnym terminie.

39 W tym wzgl?dzie KFP wskaza?a, co nie zosta?o zakwestionowane, ?e prawo polskie nie przewiduje dla nabywcy towarów lub us?ug ?adnego prawnie wi???cego obowi?zku potwierdzenia otrzymania korekty faktury. Weryfikacja tej okoliczno?ci nale?y do s?du krajowego.

40 Je?eli uzyskanie – w rozs?dnym terminie – przez dostawc? towarów lub us?ug zwrotu nadwy?ki podatku VAT uiszczonej na rzecz organów podatkowych na podstawie pierwotnej faktury jest niemo?liwe lub nadmiernie utrudnione ze wzgl?du na warunek sporny w post?powaniu krajowym, to zasady neutralno?ci podatku VAT i proporcjonalno?ci wymagaj?, by dane pa?stwo cz?onkowskie umo?liwi?o podatnikowi wykazanie przed organami podatkowymi przy u?yciu innych ?rodków, po pierwsze, ?e dochowa? on nale?ytej staranno?ci w okoliczno?ciach danej

sprawy celem upewnienia się, że nabywca towarów lub usług jest w posiadaniu korekty faktury i że zapoznał się z nią oraz, po drugie, że dana transakcja została w rzeczywistości zrealizowana na warunkach określonych w owej korekcie faktury.

41 W tym celu mogą posłużyć kopie korekty faktury i pisma z przypomnieniem skierowane do nabywcy towarów lub usług celem wysłania potwierdzenia odbioru oraz, jak podniosła KFP na rozprawie – co nie zostało w tym aspekcie zakwestionowane – dowody zapłaty lub przedłożenie dokumentów księgowych umożliwiających określenie kwoty rzeczywiście zapłaconej na rzecz podatnika z tytułu danej transakcji przez nabywcę towarów lub usług.

42 Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że:

– wymóg polegający na uzależnieniu obniżenia podstawy opodatkowania wynikającej z pierwotnej faktury od posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania korekty faktury doręczonego przez nabywcę towarów lub usług mieści się w pojęciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT;

– zasady neutralności podatku VAT oraz proporcjonalności co do zasady nie sprzeciwiają się takiemu wymogowi. Jednakże, jeżeli uzyskanie przez podatnika, będącego dostawcą towarów lub usług, tego rodzaju potwierdzenia jest w rozsądnym terminie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, to nie można mu odmówić wykazania przed krajowymi organami podatkowymi przy użyciu innych środków, po pierwsze, że dochowa on należytej staranności w okolicznościach danej sprawy celem upewnienia się, że nabywca towarów lub usług jest w posiadaniu korekty faktury i że zapoznał się z nią oraz, po drugie, że dana transakcja została w rzeczywistości zrealizowana na warunkach określonych w owej korekcie faktury.

W przedmiocie kosztów

43 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

Wymóg polegający na uzależnieniu obniżenia podstawy opodatkowania wynikającej z pierwotnej faktury od posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania korekty faktury doręczonego przez nabywcę towarów lub usług mieści się w pojęciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Zasady neutralności podatku od wartości dodanej oraz proporcjonalności co do zasady nie sprzeciwiają się takiemu wymogowi. Jednakże, jeżeli uzyskanie przez podatnika, będącego dostawcą towarów lub usług, tego rodzaju potwierdzenia jest w rozsądnym terminie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione, to nie można mu odmówić wykazania przed organami podatkowymi danego państwa członkowskiego przy użyciu innych środków, po pierwsze, że dochowa on należytej staranności w okolicznościach danej sprawy celem upewnienia się, że nabywca towarów lub usług jest w posiadaniu korekty faktury i że zapoznał się z nią oraz, po drugie, że dana transakcja została w rzeczywistości zrealizowana na warunkach określonych w owej korekcie faktury.

Podpisy

* Język postępowania: polski.