

Cauza C-588/10

Minister Finansów

împotriva

Kraft Foods Polska SA

(cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată de Naczelny Sąd Administracyjny)

„Fiscalitate — TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolul 90 alineatul (1) — Reducere de preț după momentul la care a fost efectuată operațiunea — Reglementare națională care subordonează reducerea bazei de impozitare condiției de înerii de către furnizorul de bunuri sau servicii a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile — Principiul neutralității TVA-ului — Principiul proporționalității”

Sumarul hotărârii

1. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Bază de impozitare — Reducere în cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus*

[Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 90 alin. (1)]

2. *Dispoziții fiscale — Armonizarea legislațiilor — Impozite pe cifra de afaceri — Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată — Bază de impozitare — Reducere în cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus — Reglementare națională care subordonează o astfel de reducere condiției de înerii de către furnizorul de bunuri sau servicii a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de client — Încălcarea principiilor neutralității fiscale și proporționalității*

[Directiva 2006/112 a Consiliului, art. 90 alin. (1) și art. 273]

1. O cerință care condiționează reducerea bazei de impozitare, astfel cum aceasta rezultă dintr-o factură inițială, de deținerea de către persoana impozabilă a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile, într-o sferă noțiunii de condiție prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

(a se vedea punctul 42 și dispozitivul)

2. Principiile neutralității taxei pe valoarea adăugată și proporționalității nu se opun, în principiu, unei cerințe care condiționează reducerea bazei de impozitare, astfel cum aceasta rezultă dintr-o factură inițială, de deținerea de către persoana impozabilă a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile. Cu toate acestea, în cazul în care se dovedește a fi imposibil sau excesiv de dificil ca persoanei impozabile, furnizor de bunuri sau servicii, să i se remită, într-un termen rezonabil, o asemenea confirmare de primire, nu i se poate refuza acesteia posibilitatea de a stabili, prin alte mijloace, în fața autorităților fiscale naționale, pe de o parte, că a dat dovadă de diligență necesară în împrejurările cauzei pentru a se asigura că respectivul client care a achiziționat bunurile sau serviciile deține factura rectificativă și că el a luat cunoștință despre aceasta și, pe de altă parte,

c? opera?iunea în cauz? a fost efectiv realizat? în conformitate cu condi?iile men?ionate în respectiva factur? rectificativ?.

Pot fi utilizate, în acest sens, copii ale facturii rectificative ?i ale scrisorii de aten?ionare adresate clientului care a achizi?ionat bunurile sau serviciile în vederea trimiterii confirm?rii de primire, precum ?i dovezi ale unor pl??i sau prezentarea de înscrisuri contabile care permit s? se identifice suma pl?tit? efectiv persoanei impozabile, în temeiul opera?iunii în cauz?, de clientul care a achizi?ionat bunurile sau serviciile.

(a se vedea punctele 41 ?i 42 ?i dispozitivul)

HOT?RÂREA CUR?II (Camera a doua)

26 ianuarie 2012(*)

„Fiscalitate — TVA — Directiva 2006/112/CE — Articolul 90 alineatul (1) — Reducere de pre? dup? momentul la care a fost efectuat? opera?iunea — Reglementare na?ional? care subordoneaz? reducerea bazei de impozitare condi?iei de?inerii de c?tre furnizorul de bunuri sau servicii a confirm?rii de primire a unei facturi rectificative, remis? de clientul care a achizi?ionat bunurile sau serviciile — Principiul neutralit??ii TVA?ului — Principiul propor?ionalit??ii”

În cauza C?588/10,

având ca obiect o cerere de pronun?are a unei hot?râri preliminare formulat? în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny S?d Administracyjny (Polonia), prin decizia din 16 septembrie 2010, primit? de Curte la 14 decembrie 2010, în procedura

Minister Finansów

împotriva

Kraft Foods Polska SA,

CURTEA (Camera a doua),

compus? din domnul J. N. Cunha Rodrigues, pre?edinte de camer?, domnii U. Lõhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh ?i A. Arabadjiev (raportor), judec?tori,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna K. Sztranc?S?awiczek,

având în vedere procedura scris? ?i în urma ?edin?ei din 15 noiembrie 2011,

luând în considerare observa?iile prezentate:

— pentru Minister Finansów, de domnul J. Kwa?nicki, consilier juridic;

- pentru Kraft Foods Polska SA, de domnul P. ?urowski, consilier fiscal, ?i de doamna A. Smoli?ska?Wi?nioch, adwokat;
- pentru guvernul polonez, de doamnele A. Krai?ska ?i A. Kramarczyk, precum ?i de domnul M. Szpunar, în calitate de agen?i;
- pentru guvernul portughez, de domnul L. Inez Fernandes, în calitate de agent;
- pentru Comisia European?, de doamnele K. Herrmann ?i L. Lozano Palacios, în calitate de agen?i,

având în vedere decizia de judecare a cauzei f?r? concluzii, luat? dup? ascultarea avocatului general,

pronun?? prezenta

Hot?râre

1 Cererea de pronun?are a unei hot?râri preliminare prive?te interpretarea articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? (JO L 347, p. 1, Edi?ie special?, 09/vol. 3, p. 7, denumit? în continuare „Directiva TVA”), precum ?i a principiilor neutralit??ii taxei pe valoarea ad?ugat? (denumit? în continuare „TVA”) ?i propor?ionalit??ii.

2 Aceast? cerere a fost formulat? în cadrul unui litigiu între Minister Finansów (ministrul de finan?e polonez), pe de o parte, ?i Kraft Foods Polska SA (denumit? în continuare „KFP”), pe de alt? parte, cu privire la un aviz individual adresat KFP prin care se constat? nelegalitatea în raport cu reglementarea na?ional? a reducerii, pe baza unei facturi rectificative adresate cocontractantului, a bazei de impozitare, precum ?i a cuantumului TVA?ului datorat în cazul în care, la momentul depunerii declara?iei de TVA, KFP nu de?inea confirmarea de primire a respectivei facturi rectificative, remis? de acest cocontractant.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (2) din Directiva TVA prevede c? „[p]rincipiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor ?i serviciilor a unei taxe generale de consum exact propor?ionale cu pre?ul bunurilor ?i serviciilor, indiferent de num?rul de opera?iuni care au loc în procesul de produc?ie ?i de distribu?ie anterior etapei în care este perceput? taxa”.

4 Conform articolului 73 din aceast? directiv?, pentru „livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prev?zute la articolele 74?77, baza de impozitare include toate elementele care reprezint? contrapartida ob?inut? sau care urmeaz? s? fie ob?inut? de c?tre furnizor sau prestator, în schimbul livr?rii sau al prest?rii, de la client sau de la un ter?, inclusiv subven?ii direct legate de pre?ul livr?rii sau al prest?rii”.

5 Articolul 79 din directiva men?ionat? prevede:

„Baza de impozitare nu cuprinde urm?toarele elemente:

(a) reduceri de pre? cu titlu de sconturi pentru plat? anticipat?;

- (b) reduceri de preț și rabaturi acordate clientului și obținute de acesta la momentul livrării;
- (c) sume primite de o persoană impozabilă de la client, reprezentând decontarea cheltuielilor efectuate în numele și în contul clientului și înregistrate în contabilitate într-un cont tranzitoriu.

Este necesar ca persoana impozabilă să facă dovada sumei efective a cheltuielilor prevăzute la primul paragraf litera (c) și nu poate deduce TVA care poate fi eventual aplicat acestora.”

6 Conform articolului 90 alineatul (1) din Directiva TVA, în „cazul anulării, al refuzului sau al neplății totale sau parțiale sau în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre”.

7 Articolul 273 din această directivă prevede:

„Statele membre pot impune alte obligații pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA și a preveni evaziunea, sub rezerva cerinței de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile și cu condiția ca respectivele obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor.

Opțiunea prevăzută la primul paragraf nu poate fi considerată ca bază de plecare pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite la capitolul 3.”

8 Potrivit articolului 183 din Directiva TVA:

„Atunci când, pentru o anumită perioadă fiscală, valoarea deducerilor depășește valoarea TVA datorate, statele membre pot fie efectua o rambursare, fie reporta excedentul în perioada următoare, în condițiile pe care le stabilesc.

Cu toate acestea, statele membre pot refuza rambursarea sau reportarea în cazul în care valoarea excedentului este nesemnificativ.”

Reglementarea națională

9 Articolul 29 alineatele 4a-4c din Legea privind impozitul pe cifra de afaceri din 11 martie 2004 (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 54, poziția 535, denumită în continuare „Legea privind TVA-ul”) prevede:

„4a. În cazul în care baza de impozitare se reduce în raport cu baza stabilită în factura emisă, persoana impozabilă va efectua reducerile bazei de evaluare, cu condiția ca, înainte de expirarea termenului pentru depunerea declarației fiscale pentru perioada fiscală în care cumpărătorul bunului sau serviciului a obținut [rectificarea] facturii, această [persoană impozabilă] să dețină o confirmare din partea cumpărătorului bunului sau serviciului pentru care s-a emis factura, cu privire la primirea rectificării facturii. În cazul în care persoana impozabilă obține, după expirarea termenului pentru depunerea declarației fiscale pentru perioada fiscală respectivă, confirmarea potrivit căreia cumpărătorul bunului sau serviciului a primit rectificarea facturii, aceasta poate să ia în considerare [rectificarea] facturii în perioada fiscală în care a primit confirmarea.

4b. Condiția ca persoana impozabilă să dețină o confirmare a primirii facturii de către cumpărătorul bunului sau serviciului nu se aplică:

- 1) În cazul exportului de bunuri, al livrării intracomunitare de bunuri sau al livrării de bunuri al căror loc de impozitare se află în străinătate;
- 2) În ceea ce privește clienții cărora li se vinde energie electrică sau termică, gaze naturale alimentate prin conducte, servicii de telecomunicații sau servicii radio ori serviciile menționate la punctele 138 și 153 din anexa nr. 3 la această lege.
- 4c. În cazul în care se constată o eroare cu privire la valoarea impozitului în factură și se efectuează o rectificare a facturii, alineatul 4a se aplică în mod corespunzător în privința facturii în care fusese stabilită o valoare a impozitului mai mare decât cea datorată.”

Acțiunea principală și întrebările preliminare

- 10 KFP își exercită activitatea în domeniul producției și distribuției de produse alimentare. În cadrul vânzării produselor sale către diverși cocontractanți, aceasta emite un număr însemnat de facturi și de facturi rectificative, acestea din urmă fiind emise în special pentru acordarea de reduceri de preț, pentru returnarea produselor și în caz de erori.
- 11 Se întâmplă adesea ca societatea să obțină cu mare întârziere din partea clienților confirmările de primire a facturilor rectificative sau chiar să nu le primească. Obținerea unor asemenea confirmări de primire necesită deseori trimiterea unor scrisori de atenționare, precum și schimburi de scrisori și implică obligația de a institui o supraveghere permanentă a intrării acestor confirmări de primire.
- 12 Considerând că avea dreptul la reducerea bazei de impozitare și a cuantumului TVA-ului datorat pe baza facturii rectificative luate în considerare în vederea declarației de TVA aferente perioadei în cursul căreia a fost emisă factura respectivă, chiar și în cazul în care, la momentul depunerii acestei declarații, aceasta nu deținea confirmarea de primire a facturii rectificative menționate, KFP a formulat o cerere la Minister Finansów prin care solicita confirmarea interpretării sale a articolului 29 din Legea privind TVA-ul.
- 13 În avizul individual emis de Minister Finansów la 10 aprilie 2009, acesta a considerat că din interpretarea literală a articolului 29 alineatul 4a din legea menționată rezultă că reducerea cuantumului TVA-ului datorat de vânzător este condiționată de deținerea de către acesta din urmă a unei confirmări de primire a facturii rectificative, remisă de client, dificultățile practice pe care KFP ar putea să le invoce în vederea obținerii acestei confirmări de primire neavând nicio relevanță.
- 14 În urma exercitării fărâș succes a unei cauze administrative de atac, KFP a sesizat Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunalul Administrativ Varșovia) invocând încălcarea, în primul rând, a articolului 29 alineatele 4a și 4c din Legea privind TVA-ul coroborat cu articolele 73 și 79 din Directiva TVA, care rezultă din încălcarea principiului neutralității TVA-ului, în al doilea rând, a principiului proporționalității, în al treilea rând, a principiului supremației dreptului Uniunii și, în al patrulea rând, a normelor de procedură, pentru motivul, în special, al unui refuz de aplicare a jurisprudenței Curții.
- 15 Pe de o parte, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie a apreciat că articolul 29 alineatul 4a din Legea privind TVA-ul obligă persoana impozabilă care dorește să reducă baza de impozitare să obțină o dovadă cu privire la remiterea facturii rectificative către clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile.

- 16 Pe de altă parte, această instanță a considerat că respectivul articol 29 alineatul 4a este

contrar dreptului Uniunii, întrucât articolele 73-92 din Directiva TVA nu prevăd obligația de a avea o confirmare de primire a unei facturi rectificative și introducerea de către legiuitorul național a unei asemenea obligații este contrară principiilor neutralității TVA-ului și proporționalității. Astfel, această dispoziție a dreptului național ar avea drept consecință o neluare în considerare a bazei reale reduse a impozitării și ar prevedea cerințe formale care depășesc ceea ce este necesar pentru controlul eventualelor abuzuri.

17 Minister Finansów a formulat un recurs în casă împotriva acestei hotărâri la instanța de trimitere. În opinia acestuia, prin stabilirea cerinței unei confirmări de primire a unei facturi rectificative, legiuitorul național s-a limitat să utilizeze posibilitatea pe care i-o acordă Directiva TVA în ceea ce privește alegerea formelor și a mijloacelor de punere în aplicare a dreptului la reducerea bazei de impozitare. Această cerință ar viza garantarea legalității operațiunilor și nu ar încălca nici principiul neutralității TVA-ului, nici pe cel al proporționalității.

18 În aceste condiții, Naczelny Sąd Administracyjny a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Având în vedere că, în conformitate cu articolul 90 alineatul (1) din Directiva [TVA], în cazul în care prețul este redus după livrare, baza de impozitare trebuie redusă în consecință în condiții care urmează să fie stabilite de statele membre, domeniul de aplicare al acestor cerințe cuprinde oare o condiție precum cea prevăzută la articolul 29 alineatul 4a din [Legea privind TVA-ul], care condiționează dreptul de a reduce baza de impozitare în raport cu suma stabilită în factura emisă de obținerea, înainte de expirarea termenului pentru depunerea declarației fiscale pentru perioada fiscală în care clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile a primit o factură [rectificativă], a unei confirmări de primire a facturii rectificative de către clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile pentru care a fost emisă factura, iar această condiție nu contravine oare principiului neutralității TVA-ului, precum și principiului proporționalității?”

Cu privire la întrebarea preliminară

19 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă cerința care condiționează reducerea bazei de impozitare, astfel cum aceasta rezultă dintr-o factură inițială, de deținerea de către persoana impozabilă a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile, intră în sfera noțiunii de condiție prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA și dacă principiile neutralității TVA-ului, precum și principiul proporționalității se opun unei asemenea cerințe.

20 Cu privire la problema dacă cerința în discuție în acțiunea principală intră în sfera noțiunii de condiție prevăzută la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, trebuie amintit că din articolul 1 alineatul (2) și din articolul 73 din Directiva TVA rezultă că principiul sistemului comun privind TVA-ul constă în aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporționale cu prețul acestora și că baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contraprestația obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizorul bunurilor sau de către prestatorul serviciilor pentru operațiunile vizate din partea clientului sau a unui terț.

21 În special, în cazul în care prețul este redus după momentul efectuării operațiunii, articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA prevede că „baza de impozitare se reduce, în consecință, în condițiile stabilite de statele membre”.

22 În plus, în temeiul articolului 273 din directiva menționată, statele membre pot impune obligațiile pe care le consideră necesare pentru a asigura colectarea în mod corect a TVA-ului și a preveni fraudă, cu condiția ca cerința de tratament egal al operațiunilor interne și al operațiunilor efectuate între statele membre de către persoane impozabile să fie respectată, ca

respectivă obligații să nu genereze, în comerțul între statele membre, unele formalități în legătură cu trecerea frontierelor și ca această posibilitate să nu fie utilizată pentru a impune obligații de facturare suplimentare față de cele stabilite în capitolul 3 din aceeași directivă.

23 Întrucât, în afara limitelor pe care acestea le stabilesc, dispozițiile articolului 90 alineatul (1) și ale articolului 273 din Directiva TVA nu precizează nici condițiile, nici obligațiile pe care statele membre le pot prevedea, se impune constatarea că aceste dispoziții conferă statelor membre o marjă de apreciere, în special în ceea ce privește formalitățile care trebuie îndeplinite de persoanele impozabile în fața autorităților fiscale ale respectivelor state pentru a reduce în consecință baza de impozitare în cazul în care prețul este redus după momentul efectuării operațiunii.

24 În speță, este cert că, în cazul reducerii prețului după momentul la care se efectuează operațiunea, reglementarea poloneză în cauză în acțiunea principală condiționează reducerea în consecință a bazei de impozitare de deținerea de către persoana impozabilă a unei confirmări de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile, și că această cerință vizează să asigure colectarea corectă a TVA-ului și să prevină fraudă, astfel cum a susținut, printre altele, guvernul polonez.

25 O asemenea cerință intră concomitent în sfera noțiunii de condiție, vizată la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA, și în a aceleia de obligație, vizată la articolul 273 din această directivă.

26 În ceea ce privește problema dacă principiile neutralității TVA-ului și proporționalității se opun unei asemenea cerințe, trebuie amintit că articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA obligă statele membre să reducă baza de impozitare și, prin urmare, cuantumul TVA-ului datorat de persoana impozabilă de fiecare dată când, ulterior încheierii unei operațiuni, o parte sau totalitatea contraprestației nu a fost colectată de persoana impozabilă (a se vedea Hotărârea din 3 iulie 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Rec., p. I-3801, punctul 16).

27 Această dispoziție reprezintă expresia unui principiu fundamental al Directivei TVA, potrivit căruia baza de impozitare se constituie din contraprestația primită efectiv și al căruia corolar constă în faptul că administrația fiscală nu poate încasa cu titlu de TVA un cuantum mai mare decât cel pe care l-a colectat persoana impozabilă (a se vedea în acest sens Hotărârea *Goldsmiths*, citată anterior, punctul 15).

28 De asemenea, din jurisprudență rezultă că măsurile de natură să evite fraudă și evaziunea fiscală nu pot în principiu să deroge de la respectarea bazei de impozitare în scopuri de TVA decât în limitele strict necesare pentru atingerea acestui obiectiv specific. Astfel, acestea trebuie să afecteze cât mai puțin obiectivele și principiile Directivei TVA și nu pot să fie utilizate în așa fel încât să pună în discuție neutralitatea TVA-ului, care constituie un principiu fundamental al sistemului comun de TVA instituit de legislația Uniunii în materie (a se vedea în acest sens Hotărârea *Goldsmiths*, citată anterior, punctul 21, Hotărârea din 18 iunie 2009, *Stadeco*, C-566/07, Rep., p. I-5295, punctul 39 și jurisprudența citată, precum și Hotărârea din 27 ianuarie 2011, *Vandoorne*, C-489/09, Rep., p. I-225, punctul 27).

29 Prin urmare, dacă rambursarea TVA-ului devine imposibilă sau excesiv de dificilă în funcție de condițiile în care pot fi exercitate solicitările de restituire a unor taxe, principiile respective pot impune ca statele membre să prevadă instrumentele și modalitățile procedurale necesare pentru a permite persoanei impozabile să recupereze taxa facturată fără să fie datorată (Hotărârea *Stadeco*, citată anterior, punctul 40 și jurisprudența citată).

30 În plus, în ce privește posibilitatea, conferită de articolul 183 din Directiva TVA, de a

prevedea ca excedentul de TVA s? fie reportat în perioada fiscal? urm?toare sau s? fie rambursat, Curtea a precizat c? condi?iile stabilite de statele membre în această privin?? nu pot aduce atingere principiului neutralit??ii fiscale, f?când ca persoana impozabil? s? suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe (Hot?rârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C?274/10, Rep., p. I?7289, punctul 45).

31 Curtea a subliniat c? astfel de condi?ii trebuie s? permit? persoanei impozabile s? recupereze în condi?ii adecvate totalitatea crean?ei care rezult? din excedentul de TVA, aceasta implicând ca rambursarea s? fie efectuat? într?un termen rezonabil (Hot?rârea Comisia/Ungaria, citat? anterior, punctul 45).

32 În spe??, trebuie s? se constate c? de?inerea de c?tre furnizorul de bunuri sau servicii a confirm?rii de primire a unei facturi rectificative, remis? de clientul care a achizi?ionat bunurile sau serviciile, este de natur? s? probeze c? acesta din urm? este informat despre faptul c? trebuie s? calculeze dreptul s?u eventual de deducere a TVA?ului pe baza respectivei facturi rectificative.

33 În principiu, cerin?a în cauz? poate contribui atât la asigurarea colect?rii corecte a TVA?ului ?i la prevenirea fraudei, cât ?i la eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale. Rezult? c? Republica Polon? poate sus?ine în mod justificat c? această cerin?? urm?re?te obiectivele legitime prev?zute la articolul 90 alineatul (1) ?i la articolul 273 din Directiva TVA.

34 Republica Polon? a ar?tat în fa?a Cur?ii c? cerin?a în cauz? în ac?iunea principal?, pe de o parte, nu se aplic? decât operatorilor interni ?i, pe de alt? parte, nu este înso?it? de nicio condi?ie de form? ?i, a?adar, poate s? fie îndeplinit? prin orice mijloc adecvat. Această cerin?? ar putea fi considerat? ca nefiind, în principiu, excesiv de constrâng?toare pentru persoanele impozabile, furnizori de bunuri sau servicii.

35 Cu toate acestea, KFP a sus?inut în ?edin?? c?, în practic?, administra?ia nu accept? decât o anume form? a confirm?rii de primire, ?i anume o copie a facturii rectificative pe care este aplicat? o ?tampil? de c?tre clientul care a achizi?ionat bunurile sau serviciile.

36 Revine instan?ei de trimitere obliga?ia de a verifica care sunt formele confirm?rii de primire pe care administra?ia fiscal? le accept? ca prob? a respect?rii cerin?ei în cauz? în ac?iunea principal?.

37 Pe de alt? parte, întrucât de?inerea confirm?rii de primire în discu?ie permite furnizorului bunurilor sau serviciilor s? calculeze TVA?ul datorat pe baza sumelor men?ionate în factura rectificat? sau s? recupereze tot excedentul de TVA pl?tit administra?iei fiscale, această cerin??, în principiu, nu pune sub semnul întreb?rii neutralitatea TVA?ului.

38 Cu toate acestea, deoarece de?inerea unei confirm?ri de primire este în dreptul na?ional o condi?ie *sine qua non* pentru calculul TVA?ului datorat pe baza sumelor men?ionate în factura rectificativ? sau recuperarea excedentului de TVA pl?tit, se impune constatarea c?, ?inând seama de jurispruden?a amintit? la punctele 29?31 din prezenta hot?râre, neutralitatea TVA?ului este afectat? atunci când este imposibil sau excesiv de dificil pentru furnizorul bunurilor sau serviciilor s? ob?in? o asemenea confirmare de primire într?un termen rezonabil.

39 În această privin??, KFP a precizat, f?r? a fi contrazis? asupra acestui aspect, c?, în ceea ce prive?te clientul care a achizi?ionat bunurile sau serviciile, dreptul polonez nu prevede nicio obliga?ie constrâng?toare din punct de vedere juridic de a confirma primirea unei facturi rectificative, aspect a c?rui verificare este de competen?a instan?ei de trimitere.

40 În cazul în care recuperarea într?un termen rezonabil de c?tre furnizorul de bunuri sau

servicii a excedentului de TVA plătit administrației fiscale pe baza facturii inițiale devine imposibil sau excesiv de dificil din cauza condiției în cauză în acțiunea principală, principiile neutralității TVA-ului și proporționalității impun ca statul membru vizat să permit persoanei impozabile să stabilească, prin alte mijloace, în fața autorităților fiscale naționale, pe de o parte, că a dat dovadă de diligență necesară în împrejurările cauzei pentru a se asigura că respectivul client care a achiziționat bunurile sau serviciile deține factura rectificativă și că el a luat cunoștință de aceasta și, pe de altă parte, că operațiunea în cauză a fost efectiv realizată în conformitate cu condițiile menționate în respectiva factură rectificativă.

41 Pot fi utilizate, în acest sens, copii ale facturii rectificative și ale scrisorii de atenționare adresate clientului care a achiziționat bunurile sau serviciile în vederea trimiterii confirmării de primire, precum și, astfel cum a invocat KFP în vederea, fără a fi contrazisă asupra acestui aspect, dovezi ale unor plăți sau prezentarea de înregistrări contabile care permit să se identifice suma plătită efectiv persoanei impozabile, în temeiul operațiunii în cauză, de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile.

42 Având în vedere totalitatea considerațiilor de mai sus, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată ca:

— o cerință care condiționează reducerea bazei de impozitare, astfel cum aceasta rezultă dintr-o factură inițială, de deținerea de către persoana impozabilă a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile, intră în sfera noțiunii de condiție prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA;

— principiile neutralității TVA-ului și proporționalității nu se opun, în principiu, unei asemenea cerințe. Cu toate acestea, în cazul în care se dovedește a fi imposibil sau excesiv de dificil ca persoanei impozabile, furnizor de bunuri sau servicii, să i se remită, într-un termen rezonabil, o asemenea confirmare de primire, nu i se poate refuza acesteia posibilitatea de a stabili, prin alte mijloace, în fața autorităților fiscale naționale, pe de o parte, că a dat dovadă de diligență necesară în împrejurările cauzei pentru a se asigura că respectivul client care a achiziționat bunurile sau serviciile deține factura rectificativă și că el a luat cunoștință despre aceasta și, pe de altă parte, că operațiunea în cauză a fost efectiv realizată în conformitate cu condițiile menționate în respectiva factură rectificativă.

Cu privire la cheltuielile de judecată

43 Întrucât, în privința părților din acțiunea principală, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a doua) declară:

O cerință care condiționează reducerea bazei de impozitare, astfel cum aceasta rezultă dintr-o factură inițială, de deținerea de către persoana impozabilă a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile, intră în sfera noțiunii de condiție prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

Principiile neutralității TVA-ului și proporționalității nu se opun, în principiu, unei asemenea cerințe. Cu toate acestea, în cazul în care se dovedește a fi imposibil sau excesiv de dificil ca persoanei impozabile, furnizor de bunuri sau servicii, să i se remită, într-un termen rezonabil, o asemenea confirmare de primire, nu i se poate refuza acesteia posibilitatea de a stabili, prin alte mijloace, în fața autorităților fiscale naționale, pe de o

parte, c? a dat dovad? de diligen?a necesar? în împrejur?rile cauzei pentru a se asigura c? respectivul client care a achizi?ionat bunurile sau serviciile de?ine factura rectificativ? ?i c? el a luat cuno?tin?? despre aceasta ?i, pe de alt? parte, c? opera?iunea în cauz? a fost efectiv realizat? în conformitate cu condi?iile men?ionate în respectiva factur? rectificativ?.

Semn?turi

* Limba de procedur?: polona.