Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 26 stycznia 2012 r.*

Podatki — Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 90 ust. 1 — Obniżenie ceny po dokonaniu dostawy — Przepisy krajowe uzależniające obniżenie podstawy opodatkowania od posiadania przez dostawcę towarów lub usług potwierdzenia otrzymania korekty faktury doręczonego przez nabywcę towarów lub usług — Zasada neutralności podatku VAT — Zasada proporcjonalności

W sprawie C-588/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 16 września 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 grudnia 2010 r., w postępowaniu:

Minister Finansów

przeciwko

Kraft Foods Polska S.A.,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: J.N. Cunha Rodrigues, prezes izby, U. Lõhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: K. Sztranc-Sławiczek,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 15 listopada 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Ministra Finansów przez J. Kwaśnickiego, radcę prawnego,

— w imieniu Kraft Foods Polska S.A. przez P. Żurowskiego, doradcę podatkowego oraz A. Smolińską-Wiśnioch, adwokat,

— w imieniu rządu polskiego przez A. Kraińską, A. Kramarczyk oraz przez M. Szpunara, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa, działającego w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: polski.

— w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Herrmann oraz L. Lozano Palacios, działające w charakterze pełnomocników.

podjąwszy, 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 prowadzić 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 przenieść nadwyżkę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez siebie warunki.

Państwa członkowskie mogą jednakże odmówić zwrotu lub przeniesienia, jeśli 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 należna".

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 znaczną liczbę 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 stwierdziła, 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 wniósł do sądu odsyłającego skargę kasacyjną od wskazanego wyroku. Jego zdaniem, przewidując wymóg posiadania potwierdzenia doręczenia korekty faktury, ustawodawca krajowy skorzystał jedynie ze swobody, jaką daje mu dyrektywa VAT odnośnie do doboru form i metod w zakresie realizacji prawa do obniżenia podstawy opodatkowania. Wymóg ten ma na celu zapewnienie prawidłowości rozliczeń i nie narusza ani zasady neutralności podatku VAT, ani zasady proporcjonalności.

18 W tej sytuacji Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i przedstawić Trybunałowi następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy w sytuacji, gdy art. 90 ust. 1 dyrektywy [VAT] stanowi, że w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie, mieści się w pojęciu tych warunków i nie narusza zasady neutralności VAT oraz proporcjonalności warunek taki jak przewidziany w art. 29 ust. 4a [ustawy o podatku VAT], uzależniający prawo do obniżenia podstawy opodatkowania w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze od 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?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 W pytaniu prejudycjalnym sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy 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, i czy zasady neutralności podatku VAT oraz proporcjonalności sprzeciwiają się takiemu wymogowi.

20 Co się tyczy kwestii, czy wymóg sporny w postępowaniu krajowym mieści się w pojęciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT, należy przypomnieć, iż z art. 1 ust. 2 i art. 73 dyrektywy VAT wynika, że zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokładnie proporcjonalnego do ich ceny oraz że podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za wskazane transakcje, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej.

21 W szczególności, w wypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy art. 90 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi, że „podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie”.

22 Ponadto, zgodnie z art. 273 wskazanej dyrektywy państwa członkowskie mogą nałożyć 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 prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. Ponadto możliwość ta nie może zostać wykorzystana do nałożenia dodatkowych obowiązków związanych z fakturowaniem poza obowiązkami, które zostały określone w rozdziale 3 owej dyrektywy.

23 Mając na uwadze, że przepisy art. 90 ust. 1 oraz art. 273 dyrektywy VAT, poza określonymi w nich ograniczeniami, nie precyzują ani warunków, ani obowiązków, które mogą nałożyć państwa członkowskie, należy stwierdzić, że przepisy te przyznają państwom członkowskim zakres swobodnego uznania, w szczególności w odniesieniu do formalności, które muszą zostać dochowane przez podatników względem 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 rząd 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 otrzymał 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 podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a w konsekwencji organy podatkowe nie mogą pobrać z tytułu podatku VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał 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 podważałby 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, jeśli zwrot podatku VAT okaże się niemożliwy lub nadmiernie utrudniony, ze względu na warunki, na jakich można występować z wnioskami o zwrot, rzeczone 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 Trybunał podkreślił, że tego rodzaju warunki powinny umożliwiać podatnikowi odzyskanie w odpowiednich okolicznościach całej wierzytelności wynikającej z nadwyżki podatku VAT, co oznacza, że zwrot ma być dokonany w rozsądnym terminie (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Węgrom, pkt 45).

32 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że posiadanie przez dostawcę towarów lub usług potwierdzenia otrzymania korekty faktury doręczonego przez nabywcę towarów lub usług nadaje się do tego, by wykazać, iż ów nabywca został poinformowany o fakcie, że powinien on obliczyć zakres swego ewentualnego prawa do odliczenia podatku VAT na podstawie wskazanej korekty faktury.

33 Sporny wymóg zasadniczo może przyczynić się do zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT, zapobiegania oszustwom, jak również do wyeliminowania ryzyka utraty wpływów podatkowych. Z powyższego wynika, że Rzeczpospolita Polska może słusznie podnosić, że wymóg ów zmierza do realizacji zgodnych z prawem celów ustanowionych w art. 90 ust. 1 i art. 273 dyrektywy VAT.

34 Rzeczpospolita Polska wskazała przez Trybunałem, że sporny w postępowaniu krajowym wymóg z jednej strony ma zastosowanie wyłącznie do transakcji krajowych, a z drugiej strony nie jest z nim związany żaden warunek co do formy i w związku z tym może zostać on spełniony przy użyciu każdego stosownego środka. Można uznać, że wymóg ów zasadniczo nie jest nadmiernie ograniczający dla podatników będących dostawcami towarów i usług.

35 Jednakże KFP podniosła na rozprawie, że w praktyce organy podatkowe akceptują wyłącznie szczególną formę potwierdzenia odbioru, a mianowicie kopię korekty faktury opatrzoną pieczątką przez nabywcę towarów lub usług.

36 Do sądu krajowego należy zbadanie, jakie są formy potwierdzenia odbioru akceptowane przez organy podatkowe jako dowód poszanowania wymogu spornego w postępowaniu krajowym.

37 Ponadto, mając na uwadze, że posiadanie omawianego potwierdzenia odbioru umożliwia dostawcom towarów i usług obliczenie należnego podatku VAT na podstawie kwot wskazanych na korekcie faktury lub uzyskanie zwrotu całości nadwyżki podatku VAT uiszczonej na rzecz organów podatkowych, wymóg ów co do zasady nie podważa neutralności podatku VAT.

38 Jednakże w związku z tym, że posiadanie potwierdzenia odbioru jest w prawie krajowym warunkiem sine qua non dla obliczenia należnego podatku VAT na podstawie kwot wskazanych na korekcie faktury lub dla uzyskania zwrotu całości nadwyżki uiszczonego podatku VAT, należy stwierdzić, że z uwagi na orzecznictwo wskazane w pkt 29–31 niniejszego wyroku neutralność podatku VAT jest naruszona w zakresie, w jakim dla dostawcy towarów lub usług jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione uzyskanie tego rodzaju potwierdzenia odbioru w rozsądnym terminie.

39 W tym względzie KFP wskazała, co nie zostało zakwestionowane, że prawo polskie nie przewiduje dla nabywcy towarów lub usług żadnego prawnie wiążącego obowiązku potwierdzenia otrzymania korekty faktury. Weryfikacja tej okoliczności należy do sądu krajowego.

40 Jeżeli uzyskanie – w rozsądnym terminie – przez dostawcę towarów lub usług zwrotu nadwyżki podatku VAT uiszczonej na rzecz organów podatkowych na podstawie pierwotnej faktury jest niemożliwe lub nadmiernie utrudnione ze względu na warunek sporny w postępowaniu krajowym, to zasady neutralności podatku VAT i proporcjonalności wymagają, by dane państwo członkowskie umożliwiło podatnikowi wykazanie przed organami podatkowymi przy użyciu innych środków, po pierwsze, że dochował 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.

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 dochował 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 dochował 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