HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a doua)

26 ianuarie 2012 *

„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 deținerii 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”

În cauza C-588/10,

având ca obiect o cerere de pronunțare a unei hotărâri preliminare formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), prin decizia din 16 septembrie 2010, primită de Curte la 14 decembrie 2010, în procedura

Minister Finansów

împotriva

Kraft Foods Polska SA,

CURTEA (Camera a doua),

compusă din domnul J. N. Cunha Rodrigues, președinte de cameră, domnii U. Lõhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh și A. Arabadjiev (raportor), judecători,

avocat general: doamna J. Kokott,

grefier: doamna K. Sztranc-Sławiczek,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 15 noiembrie 2011,

luând în considerare observațiile prezentate:

— pentru Minister Finansów, de domnul J. Kwaśnicki, consilier juridic;

— pentru Kraft Foods Polska SA, de domnul P. Żurowski, consilier fiscal, și de doamna A. Smolińska-Wiśnioch, adwokat;

— pentru guvernul polonez, de doamnele A. Kraińska și A. Kramarczyk, precum și de domnul M. Szpunar, în calitate de agenți;

— pentru guvernul portughez, de domnul L. Inez Fernandes, în calitate de agent;

* Limba de procedură: polona.

— pentru Comisia Europeană, de doamnele K. Herrmann și L. Lozano Palacios, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de pronunțare a unei hotărâri preliminare privește interpretarea articolului 90 alineatul (1) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”), precum și a principiilor neutralității taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) și proporționalității.

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Minister Finansów (ministrul de finanțe polonez), pe de o parte, și Kraft Foods Polska SA (denumită în continuare „KFP”), pe de altă parte, cu privire la un aviz individual adresat KFP prin care se constată nelegalitatea în raport cu reglementarea națională a reducerii, pe baza unei facturi rectificative adresate cocontractantului, a bazei de impozitare, precum și a cuantumului TVA-ului datorat în cazul în care, la momentul depunerii declarației de TVA, KFP nu deținea confirmarea de primire a respectivei facturi rectificative, remisă de acest cocontractant.

Cadrul juridic

Reglementarea Uniunii

3 Articolul 1 alineatul (2) din Directiva TVA prevede că „[p]rincipiul sistemului comun privind TVA presupune aplicarea asupra bunurilor și serviciilor a unei taxe generale de consum exact proporționale cu prețul bunurilor și serviciilor, indiferent de numărul de operațiuni care au loc în procesul de producție și de distribuție anterior etapei în care este percepută taxa”.

4 Conform articolului 73 din această directivă, pentru „livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării”.

5 Articolul 79 din directiva menționată prevede:

„Baza de impozitare nu cuprinde următoarele elemente:

(a) reduceri de preț cu titlu de sconturi pentru plată anticipată;

(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 aplicată 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 nesemnificativă.”

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 fără succes a unei căi 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 casație 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 prevăzute la articolul 90 alineatul (1) din Directiva TVA și dacă principiile neutralității TVA-ului, precum și proporționalității se opun unei asemenea cerințe.

20 Cu privire la problema dacă cerința în discuție în acțiunea principală intră în sfera noțiunii de condiție prevăzute 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 frauda, 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 respectivele 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 frauda, 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 cărui 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 frauda 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 să fie reportat în perioada fiscală următoare sau să fie rambursat, Curtea a precizat că condițiile stabilite de statele membre în această privință nu pot aduce atingere principiului neutralității fiscale, făcând ca persoana impozabilă să suporte, în tot sau în parte, sarcina acestei taxe (Hotărârea din 28 iulie 2011, Comisia/Ungaria, C-274/10, Rep., p. I-7289, punctul 45).

31 Curtea a subliniat că astfel de condiții trebuie să permită persoanei impozabile să recupereze în condiții adecvate totalitatea creanței care rezultă din excedentul de TVA, aceasta implicând ca rambursarea să fie efectuată într-un termen rezonabil (Hotărârea Comisia/Ungaria, citată anterior, punctul 45).

32 În speță, trebuie să se constate că deținerea de către furnizorul de bunuri sau servicii a confirmării de primire a unei facturi rectificative, remisă de clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile, este de natură să probeze că acesta din urmă este informat despre faptul că trebuie să calculeze dreptul său eventual de deducere a TVA-ului pe baza respectivei facturi rectificative.

33 În principiu, cerința în cauză poate contribui atât la asigurarea colectării corecte a TVA-ului și la prevenirea fraudei, cât și la eliminarea riscului de pierdere a unor venituri fiscale. Rezultă că Republica Polonă poate susține în mod justificat că această cerință urmărește obiectivele legitime prevăzute la articolul 90 alineatul (1) și la articolul 273 din Directiva TVA.

34 Republica Polonă a arătat în fața Curții că cerința în cauză în acțiunea principală, pe de o parte, nu se aplică decât operatorilor interni și, pe de altă parte, nu este însoțită de nicio condiție de formă și, așadar, poate să fie îndeplinită prin orice mijloc adecvat. Această cerință ar putea fi considerată ca nefiind, în principiu, excesiv de constrângătoare pentru persoanele impozabile, furnizori de bunuri sau servicii.

35 Cu toate acestea, KFP a susținut în ședință că, în practică, administrația nu acceptă decât o anume formă a confirmării de primire, și anume o copie a facturii rectificative pe care este aplicată o ștampilă de către clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile.

36 Revine instanței de trimitere obligația de a verifica care sunt formele confirmării de primire pe care administrația fiscală le acceptă ca probă a respectării cerinței în cauză în acțiunea principală.

37 Pe de altă parte, întrucât deținerea confirmării de primire în discuție permite furnizorului bunurilor sau serviciilor să calculeze TVA-ul datorat pe baza sumelor menționate în factura rectificată sau să recupereze tot excedentul de TVA plătit administrației fiscale, această cerință, în principiu, nu pune sub semnul întrebării neutralitatea TVA-ului.

38 Cu toate acestea, deoarece deținerea unei confirmări de primire este în dreptul național o condiție *sine qua non* pentru calculul TVA-ului datorat pe baza sumelor menționate în factura rectificativă sau recuperarea excedentului de TVA plătit, se impune constatarea că, ținând seama de jurisprudența amintită la punctele 29-31 din prezenta hotărâre, neutralitatea TVA-ului este afectată atunci când este imposibil sau excesiv de dificil pentru furnizorul bunurilor sau serviciilor să obțină o asemenea confirmare de primire într-un termen rezonabil.

39 În această privință, KFP a precizat, fără a fi contrazisă asupra acestui aspect, că, în ceea ce privește clientul care a achiziționat bunurile sau serviciile, dreptul polonez nu prevede nicio obligație constrângătoare din punct de vedere juridic de a confirma primirea unei facturi rectificative, aspect a cărui verificare este de competența instanței de trimitere.

40 În cazul în care recuperarea într-un termen rezonabil de către 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 permită persoanei impozabile să stabilească, prin alte mijloace, în fața autorităților fiscale naționale, pe de o parte, că a dat dovadă de diligența 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 ședință, fără fi contrazisă asupra acestui aspect, dovezi ale unor plăți sau prezentarea de înscrisuri 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 că:

— 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 diligența 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, că a dat dovadă de diligența 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.

Semnături