

Sag C-588/10

Minister Finansów

mod

Kraft Foods Polska SA

(anmodning om præjudiciel afgørelse
indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny)

»Beskatning – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 90, stk. 1 – afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted – national bestemmelse, der gør nedsættelsen af afgiftsgrundlaget betinget af leverandøren af varerne eller ydelsernes besiddelse af en af køberen af varerne eller ydelserne udleveret kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura – princippet om momsens neutralitet – proportionalitetsprincippet«

Sammendrag af dom

1. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftsgrundlag – nedsættelse i tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller afslag i prisen*

(Rådets direktiv 2006/112, art. 90, stk. 1)

2. *Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – afgiftsgrundlag – nedsættelse i tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller afslag i prisen – national bestemmelse, der gør en sådan nedsættelse betinget af, at leverandøren af varerne eller ydelserne er i besiddelse af en af køberen udleveret kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura – tilsidesættelse af princippet om afgiftens neutralitet og af proportionalitetsprincippet*

(Rådets direktiv 2006/112, art. 90, stk. 1, og art. 273)

1. Et krav, der består i, at nedsættelsen af afgiftsgrundlaget, således som dette fremgår af en oprindelig faktura, er undergivet den afgiftspligtige persons besiddelse af en af køberen af varerne eller ydelserne udleveret kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura, er omfattet af begrebet betingelser, som er omhandlet i artikel 90, stk. 1, i direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem.

(jf. præmis 42 og domskonkl.)

2. Princippet om merværdiafgiftens neutralitet og proportionalitetsprincippet er som hovedregel ikke til hinder for et krav, der består i, at nedsættelsen af afgiftsgrundlaget, således som dette fremgår af en oprindelig faktura, er undergivet den afgiftspligtige persons besiddelse af en af køberen af varerne eller ydelserne udleveret kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura. Når det imidlertid viser sig umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige leverandør af varerne eller ydelserne at få udleveret en sådan kvittering for modtagelse inden for en rimelig frist, kan han ikke nægtes på anden vis at godtgøre for de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder, at han for det første og i betragtning af alle omstændighederne i den foreliggende sag har udvist den fornødne omhu for at sikre sig, at køberen af varerne eller

ydelserne både er i besiddelse af den berigtigede faktura og har kendskab til denne, og at den omhandlede transaktion for det andet faktisk er blevet gennemført i overensstemmelse med de betingelser, der er fastsat i den nævnte berigtigede faktura.

Til dette formål kan bruges dels kopier af den berigtigede faktura og af den påmindelse om fremsendelse af kvittering for modtagelse, der er blevet stilet til køberen af varerne eller ydelserne, dels dokumentation for betalingerne eller fremlæggelse af bogføringsmateriale, der gør det muligt at fastslå det beløb, som køberen af varerne eller ydelserne faktisk har betalt til den afgiftspligtige person for den omhandlede transaktion.

(jf. præmis 41 og 42 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

26. januar 2012 (*)

»Beskatning – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 90, stk. 1 – afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted – national bestemmelse, der gør nedsættelsen af afgiftsgrundlaget betinget af leverandøren af varerne eller ydelsernes besiddelse af en af køberen af varerne eller ydelserne udleveret kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura – princippet om momsens neutralitet – proportionalitetsprincippet«

I sag C-588/10,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 16. september 2010, indgået til Domstolen den 14. december 2010, i sagen:

Minister Finansów

mod

Kraft Foods Polska SA,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J.N. Cunha Rodrigues, og dommerne U. Løhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh og A. Arabadjiev (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: K. Sztranc-Szawiczek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 15. november 2011,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Minister Finansów ved juridisk konsulent J. Kwaśnicki
- Kraft Foods Polska SA ved skatterådgiver P. Źurowski og advokat A. Smolińska-Wiśnioch
- den polske regering ved A. Kraińska, A. Kramarczyk og M. Szpunar, som befuldmægtigede
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved K. Herrmann og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af såvel artikel 90, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) som princippet om merværdiafgiftens (herefter »moms«) neutralitet og proportionalitetsprincippet.

2 Anmodningen er blevet forelagt i forbindelse med en tvist mellem Minister Finansów (den polske finansminister) og Kraft Foods Polska SA (herefter »KFP«) vedrørende en konkret fortolkningsafgørelse, som er rettet til KFP, og hvori det fastslås, at nedsættelsen på grundlag af en berigtiget faktura stilet til medkontrahenten af såvel afgiftsgrundlaget som af det skyldige momsbeløb er ulovlig i henhold til national ret, såfremt KFP på tidspunktet, hvor momsangivelsen skulle indgives, ikke var i besiddelse af en af denne medkontrahent udleveret kvittering for modtagelse af den nævnte berigtigede faktura.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Momsdirektivets artikel 1, stk. 2, fastsætter, at det »fælles merværdiafgiftssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med varernes og ydelsernes pris, uanset antallet af transaktioner i de produktions- og distributionsled, der ligger før beskatningsleddet«.

4 Direktivets artikel 73 bestemmer, at ved »levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris«.

5 Det nævnte direktivs artikel 79 fastsætter:

»Følgende elementer medregnes ikke i afgiftsgrundlaget:

- a) prisnedsættelser i form af kasserabat for forudbetaling

b) rabatter og nedslag, der ydes kunden, og som opnås på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted

c) beløb, som en afgiftspligtig person modtager fra kunden som tilbagebetaling af omkostninger afholdt i dennes navn og for dennes regning, og som i hans regnskab godskrives en interimskonto.

Den afgiftspligtige person skal gøre rede for det faktiske beløb for de i stk. 1, litra c), omhandlede omkostninger og kan ikke fradrage den moms, der eventuelt er blevet opkrævet.«

6 Det fremgår af momsdirektivets artikel 90, stk. 1, at i »tilfælde af annullation, afbestilling, ophævelse, ikke-betaling eller kun delvis betaling eller afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, nedsættes afgiftsgrundlaget tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne.«

7 Direktivets artikel 273 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

8 Momsdirektivets artikel 183 har følgende ordlyd:

»Når fradragene overstiger det skyldige momsbeløb for en afgiftsperiode, kan medlemsstaterne enten overføre det overskydende beløb til den følgende periode eller foretage tilbagebetaling i henhold til bestemmelser, som de selv fastsætter.

Medlemsstaterne kan dog afslå overførelse eller tilbagebetaling, når det overskydende beløb er ubetydeligt.«

Nationale bestemmelser

9 Artikel 29, stk. 4a-4c, i ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11.3.2004 om afgift på varer og tjenesteydelser) (Dz. U. nr. 54, pos. 535, herefter »momsloven«) fastsætter:

»4a. Såfremt beregningsgrundlaget er lavere end det grundlag, der fremgår af den udstedte faktura, nedsætter den afgiftspligtige beregningsgrundlaget, forudsat at han inden udløbet af fristen for indgivelse af momsangivelse for den afgiftsperiode, i hvilken modtageren af varen eller tjenesteydelsen modtog den berigtigede faktura, er i besiddelse af en kvittering for, at køberen af den vare eller tjenesteydelse, som fakturaen vedrører, har modtaget den berigtigede faktura. Såfremt den afgiftspligtige modtager kvittering for, at køberen af varen eller tjenesteydelsen har modtaget den berigtigede faktura efter udløbet af fristen for indgivelse af afgiftsanmeldelse for den pågældende afgiftsperiode, kan der tages hensyn til berigtigelsen af fakturaen i den afgiftsperiode, i hvilken han modtog kvitteringen.

4b. Kravet om, at den afgiftspligtige skal være i besiddelse af en kvittering for, at køberen af varen eller tjenesteydelsen, har modtaget fakturaen, gælder ikke

- 1) ved udførsel af varer, levering af varer inden for fællesskabet eller levering af varer, der afgiftsbelægges i udlandet
 - 2) kunder, til hvem der sælges elektrisk eller termisk energi, ledningsgas, telekommunikations- eller radiotjenester eller de i pos. 138 og 153 i bilag 3 til nærværende lov nævnte tjenesteydelser.
- 4c. Stk. 4a finder tilsvarende anvendelse med hensyn til en faktura, i hvilken afgiftsbeløbet er højere end den skyldige afgift, såfremt det fastslås, at det i fakturaen anførte afgiftsbeløb er forkert, og fakturaen berigtiges.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

10 KFP driver virksomhed inden for produktion og distribution af fødevarer. Som led i salget af sine produkter til adskillige medkontrahenter udsteder selskabet et betragteligt antal fakturaer og berigtigede fakturaer, hvorved de sidste navnlig udstedes til indrømmelse af rabatter, returnering af varer og i tilfælde af fejl.

11 Det sker ofte, at KFP først modtager kvittering for modtagelse af de berigtigede fakturaer fra kundens side med væsentlig forsinkelse, eller endog at selskabet slet ikke modtager nogen. At opnå sådanne kvitteringer for modtagelse kræver ofte fremsendelse af påmindelser og yderligere brevveksling og indebærer, at det er nødvendigt at etablere en opfølgningsordning med hensyn til indsendelsen af disse kvitteringer for modtagelse.

12 Idet KFP var af den opfattelse, at det – på grundlag af den berigtigede faktura, som blev bogført i momsangivelsen for den periode, i løbet af hvilken den nævnte faktura blev udstedt – var berettiget til nedsættelse af afgiftsgrundlaget og det skyldige momsbeløb, selv om selskabet på tidspunktet for indgivelsen af denne angivelse ikke var i besiddelse af kvitteringen for modtagelse af den nævnte berigtigede faktura, fremsatte selskabet en anmodning til Minister Finansów med henblik på at få bekræftet sin fortolkning af momslovens artikel 29.

13 I en konkret fortolkningsafgørelse af 10. april 2009 fastslog Minister Finansów, at det følger af en ordlydsfortolkning af den nævnte lovs artikel 29, stk. 4a, at nedsættelsen af det momsbeløb, som skyldes af sælgeren, er betinget af, at sidstnævnte besidder en af kunden udleveret kvittering for modtagelse af den berigtigede faktura, idet det bemærkedes, at de praktiske vanskeligheder, som KFP kunne støde på med henblik på at opnå denne kvittering for modtagelse, var uden relevans.

14 Efter forgæves at have påklaget afgørelsen til en højere administrativ myndighed anlagde KFP sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (forvaltningsdomstol i Warszawa), hvorunder selskabet gjorde gældende, at der var sket en tilsidesættelse af, for det første og som følge af en tilsidesættelse af princippet om momsens neutralitet, momslovens artikel 29, stk. 4a og 4c, sammenholdt med momsdirektivets artikel 73 og 79, for det andet proportionalitetsprincippet, for det tredje EU-retten forrang og for det fjerde procedureregler, bl.a. ved at undlade at anvende Domstolens praksis.

15 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie har for det første fastslået, at momslovens artikel 29, stk. 4a, forpligter den afgiftspligtige person, der ønsker at nedsætte afgiftsgrundlaget, til at opnå bevis for, at den berigtigede faktura er blevet udleveret til køberen af varerne eller tjenesteydelserne.

16 For det andet er denne ret af den opfattelse, at den nævnte artikel 29, stk. 4a, er i strid med EU-retten, idet momsdirektivets artikel 73-92 ikke fastsætter en forpligtelse til at besidde en

kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura, og idet den nationale lovgivers indførelse af en sådan forpligtelse ikke er forenelig med princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet. Denne bestemmelse i national ret medfører nemlig, at der ikke tages hensyn til det faktiske og nedsatte afgiftsgrundlag, og den fastsætter formelle krav, som går videre end nødvendigt for at kontrollere eventuelt misbrug.

17 Minister Finansów har iværksat kassationsanke af denne dom for den forelæggende ret. Ved at stille krav om kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura har den nationale lovgiver ifølge Minister Finansów alene gjort brug af den mulighed, som momsdirektivet indrømmer for så vidt angår valg af form for og metode til gennemførelsen af retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget. Dette krav skal sikre, at disse transaktioner sker forskriftsmæssigt, og tilsidesætter hverken princippet om momsens neutralitet eller proportionalitetsprincippet.

18 Det er under disse omstændigheder, at Naczelny Sąd Administracyjny har besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»I betragtning af at afgiftsgrundlaget i henhold til [momsdirektivets] artikel 90, stk. 1, [...] nedsættes tilsvarende ved afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne, omfatter begrebet »betingelser« da en betingelse som den, der fremgår af momslovens § 29, stk. 4a, hvorefter retten til nedsættelse af afgiftsgrundlaget i forhold til det grundlag, der følger af den udstedte faktura, er betinget af, at den afgiftspligtige inden udløbet af fristen for indgivelse af momsangivelsen for den afgiftsperiode, hvor køberen af varen eller tjenesteydelsen modtog den berigtigede faktura, er i besiddelse af en kvittering for, at køberen af den vare eller tjenesteydelse, som fakturaen blev udstedt for, har modtaget den berigtigede faktura, og er betingelsen heller ikke i strid med princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet?«

Om det præjudicielle spørgsmål

19 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om det krav – der består i, at nedsættelsen af afgiftsgrundlaget, således som dette fremgår af en oprindelig faktura, er undergivet den afgiftspligtige persons besiddelse af en af køberen af varerne eller ydelserne udleveret kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura – er omfattet af begrebet betingelser, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og om princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet er til hinder for et sådant krav.

20 For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt det i hovedsagen omhandlede krav er omfattet af begrebet betingelser, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, bemærkes, at det af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, og artikel 73 følger, dels at det fælles momssystem bygger på det princip, at der på varer og ydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med deres pris, dels at afgiftsgrundlaget omfatter den samlede modværdi, som leverandøren af varer modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner.

21 I tilfælde af afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, bestemmer momsdirektivets artikel 90, stk. 1, særligt, at »afgiftsgrundlaget nedsættes tilsvarende på betingelser, som fastsættes af medlemsstaterne«.

22 I medfør af det nævnte direktivs artikel 273 kan medlemsstaterne i øvrigt fastsætte de forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at kravet om ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer bliver overholdt, at disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen,

og at denne mulighed ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i samme direktivs kapitel 3.

23 Idet momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273, bortset fra de i selve bestemmelserne fastsatte begrænsninger, hverken præciserer de betingelser eller de forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte, må det konstateres, at disse bestemmelser indrømmer medlemsstaterne et skøn, bl.a. hvad angår de formaliteter, der skal udfyldes af de afgiftspligtige personer ved de nævnte staters skatte- og afgiftsmyndigheder med henblik på at nedsætte afgiftsgrundlaget tilsvarende i tilfælde af afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted.

24 I den foreliggende sag er det ubestridt, at i tilfælde af afslag i prisen efter det tidspunkt, hvor transaktionen har fundet sted, gør den i hovedsagen omhandlede polske lovgivning den tilsvarende nedsættelse af afgiftsgrundlaget betinget af den afgiftspligtige persons besiddelse af en af køberen af varerne eller ydelserne udleveret kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura, og at dette krav, således som bl.a. den polske regering har gjort gældende, har til formål at sikre en korrekt opkrævning af momsen og at undgå svig.

25 Et sådant krav er samtidig omfattet af begrebet betingelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og af begrebet forpligtelser som omhandlet i dette direktivs artikel 273.

26 For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet er til hinder for et sådant krav, bemærkes, at momsdirektivets artikel 90, stk. 1, forpligter medlemsstaterne til at nedsætte afgiftsgrundlaget, og dermed den moms, som den afgiftspligtige person skal betale, i alle tilfælde, hvor den afgiftspligtige person efter indgåelsen af aftalen om en transaktion ikke opnår en del af modydelsen eller denne overhovedet (jf. dom af 3.7.1997, sag C-330/95, Goldsmiths, Sml. I, s. 3801, præmis 16).

27 Denne bestemmelse er udtryk for et grundlæggende princip i momsdirektivet, hvorefter afgiftsgrundlaget er den faktisk modtagne modydelse, og hvoraf følger, at skatte- og afgiftsmyndighederne ikke kan opkræve et beløb i moms, der er højere end det, den afgiftspligtige person har modtaget (jf. i denne retning Goldsmiths-dommen, præmis 15).

28 Det fremgår ligeledes af retspraksis, at foranstaltninger med henblik på at undgå svig eller afgiftsunddragelse principielt kun kan fravige afgiftsgrundlaget for momsen, for så vidt som det anses for strengt nødvendigt. De skal nemlig mindst muligt påvirke momsdirektivets mål og principper og kan følgelig ikke anvendes på en sådan måde, at de anfægter princippet om momsens neutralitet, som er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-retten på området (jf. i denne retning Goldsmiths-dommen, præmis 21, samt dom af 18.6.2009, sag C-566/07, Stadeco, Sml. I, s. 5295, præmis 39 og den deri nævnte retspraksis, og af 27.1.2011, sag C-489/09, Vandoorne, Sml. I, s. 225, præmis 27).

29 Hvis tilbagebetalingen af moms bliver umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig på grund af de betingelser, hvorunder der kan anmodes om tilbagebetaling af afgifter, kan de nævnte principper kræve, at medlemsstaterne indfører de instrumenter og processuelle regler, som er nødvendige for, at den afgiftspligtige person kan få tilbagebetalt urigtigt faktureret moms (jf. Stadeco-dommen, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

30 Hvad i øvrigt angår muligheden for i henhold til momsdirektivets artikel 183 at foreskrive, at den overskydende moms enten skal overføres til den følgende periode eller tilbagebetales, har Domstolen præciseret, at de af medlemsstaterne fastsatte bestemmelser i denne henseende ikke må krænke princippet om afgiftens neutralitet ved, at den afgiftspligtige person helt eller delvist

kommer til at bære denne afgift (jf. dom af 28.7.2011, sag C-274/10, Kommissionen mod Ungarn, præmis 45).

31 Domstolen har fastslået, at sådanne bestemmelser navnlig skal gøre det muligt for den afgiftspligtige person på passende betingelser at få dækket hele fordringen på overskydende moms, hvilket indebærer, at tilbagebetalingen skal ske inden for en rimelig frist (dommen i sagen Kommissionen mod Ungarn, præmis 45).

32 I den foreliggende sag må det konstateres, at leverandøren af varerne eller ydelsernes besiddelse af en kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura, som er udleveret af køberen af varerne eller ydelserne, kan ses som et bevis for, at sidstnævnte er bekendt med det forhold, at en eventuel ret til fradrag i momsen skal beregnes på grundlag af den nævnte berigtigede faktura.

33 Det omhandlede krav kan i princippet bidrage til såvel at sikre en korrekt opkrævning af momsen og undgå svig, som at eliminere risikoen for tab af afgiftsindtægter. Det følger heraf, at Republikken Polen med rette kan gøre gældende, at dette krav forfølger de legitime mål, som er fastsat i momsdirektivets artikel 90, stk. 1, og artikel 273.

34 Republikken Polen har til Domstolen oplyst, at det i hovedsagen omhandlede krav for det første kun finder anvendelse på indenlandske transaktioner, og for det andet ikke ledsages af noget formkrav, og det kan følgelig opfyldes på en hvilken som helst relevant måde. Dette krav kan i princippet anses for ikke at være for restriktivt for de afgiftspligtige leverandører af varer eller tjenesteydelser.

35 KFP har under retsmødet imidlertid gjort gældende, at myndighederne i praksis kun anerkender én specifik form for kvittering for modtagelse, nemlig en kopi af den berigtigede faktura forsynet med køberen af varerne eller ydelsernes stempel.

36 Det påhviler den forelæggende ret at undersøge, hvilke former for kvitteringer for modtagelse skatte- og afgiftsmyndighederne anerkender som bevis for overholdelse af det i hovedsagen omhandlede krav.

37 Idet besiddelsen af den omhandlede kvittering for modtagelse gør det muligt for leverandøren af varerne eller ydelserne at beregne den skyldige moms på grundlag af de beløb, som er angivet på den berigtigede faktura, eller at tilbagesøge hele den overskydende moms, som er erlagt til skatte- og afgiftsmyndighederne, drages momsens neutralitet i øvrigt i princippet ikke i tvivl af dette krav.

38 Eftersom besiddelse af en kvittering for modtagelse i henhold til national ret er en absolut forudsætning for beregningen af den skyldige moms på grundlag af de beløb, der er angivet i den berigtigede faktura, eller for tilbagebetalingen af den overskydende moms, som er erlagt, må det, henset til den i denne doms præmis 29-31 nævnte retspraksis, imidlertid konstateres, at momsens neutralitet påvirkes, når det er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for leverandøren af varerne eller ydelserne at opnå en sådan kvittering for modtagelse inden for rimelig frist.

39 I denne forbindelse har KFP uden at være blevet modsagt heri præciseret, at polsk ret ikke fastsætter en retligt bindende forpligtelse for køberen af varerne eller ydelserne til at anerkende modtagelsen af en berigtiget faktura, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at undersøge.

40 Såfremt det på grund af det i hovedsagen omhandlede krav er umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for leverandøren af varerne eller ydelserne at få tilbagebetaling inden for en rimelig frist af den overskydende moms, som på grundlag af den oprindelige faktura er erlagt til skatte- og afgiftsmyndighederne, kræver princippet om momsens neutralitet og

proportionalitetsprincippet, at den pågældende medlemsstat gør det muligt for den afgiftspligtige person på anden vis at godtgøre for de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder, at han for det første og i betragtning af alle omstændighederne i den foreliggende sag har udvist den fornødne omhu for at sikre sig, at køberen af varerne eller ydelserne både er i besiddelse af den berigtigede faktura og har kendskab til denne, og at den omhandlede transaktion for det andet faktisk er blevet gennemført i overensstemmelse med de betingelser, der er fastsat i den nævnte berigtigede faktura.

41 Til dette formål kan bruges dels kopier af den berigtigede faktura og af den påmindelse om fremsendelse af kvittering for modtagelse, der er blevet stilet til køberen af varerne eller ydelserne, dels, som KFP har gjort gældende under retsmødet uden at blive modsagt heri, dokumentation for betalingerne eller fremlæggelse af bogføringsmateriale, der gør det muligt at fastslå det beløb, som køberen af varerne eller ydelserne faktisk har betalt til den afgiftspligtige person for den omhandlede transaktion.

42 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares således:

– Et krav, der består i, at nedsættelsen af afgiftsgrundlaget, således som dette fremgår af en oprindelig faktura, er undergivet den afgiftspligtige persons besiddelse af en af køberen af varerne eller ydelserne udleveret kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura, er omfattet af begrebet betingelser, som er omhandlet i momsdirektivets artikel 90, stk. 1.

– Princippet om momsens neutralitet og proportionalitetsprincippet er som hovedregel ikke til hinder for et sådant krav. Når det imidlertid viser sig umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige leverandør af varerne eller ydelserne at få udleveret en sådan kvittering for modtagelse inden for en rimelig frist, kan han ikke nægtes på anden vis at godtgøre for de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder, at han for det første og i betragtning af alle omstændighederne i den foreliggende sag har udvist den fornødne omhu for at sikre sig, at køberen af varerne eller ydelserne både er i besiddelse af den berigtigede faktura og har kendskab til denne, og at den omhandlede transaktion for det andet faktisk er blevet gennemført i overensstemmelse med de betingelser, der er fastsat i den nævnte berigtigede faktura.

Sagens omkostninger

43 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Anden Afdeling) for ret:

Et krav, der består i, at nedsættelsen af afgiftsgrundlaget, således som dette fremgår af en oprindelig faktura, er undergivet den afgiftspligtige persons besiddelse af en af køberen af varerne eller ydelserne udleveret kvittering for modtagelse af en berigtiget faktura, er omfattet af begrebet betingelser, som er omhandlet i artikel 90, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.

Princippet om merværdiafgiftens neutralitet og proportionalitetsprincippet er som hovedregel ikke til hinder for et sådant krav. Når det imidlertid viser sig umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige leverandør af varerne eller ydelserne at få udleveret en sådan kvittering for modtagelse inden for en rimelig frist, kan han ikke nægtes på anden vis at godtgøre for skatte- og afgiftsmyndighederne i den pågældende medlemsstat, at han for det første og i betragtning af alle omstændighederne i den foreliggende sag har udvist den fornødne omhu for at sikre sig, at køberen af varerne eller

ydelserne både er i besiddelse af den berigtigede faktura og har kendskab til denne, og at den omhandlede transaktion for det andet faktisk er blevet gennemført i overensstemmelse med de betingelser, der er fastsat i den nævnte berigtigede faktura.

Underskrifter

* Processprog: polsk.