

Zaak C-588/10

Minister Finansów

tegen

Kraft Foods Polska SA

(verzoek van de Naczelny Sąd Administracyjny om een prejudiciële beslissing)

„Fiscale bepalingen — Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 90, lid 1 — Prijsverlaging nadat handeling is verricht — Nationale regeling die voor verlaging van maatstaf van heffing als voorwaarde stelt dat leverancier van goederen of diensten in bezit is van bevestiging van ontvangst van corrigerende factuur door afnemer van goederen en diensten — Beginsel van neutraliteit van btw — Evenredigheidsbeginsel”

Samenvatting van het arrest

1. *Fiscale bepalingen — Harmonisatie van wetgevingen — Omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Maatstaf van heffing — Verlaging in geval van annulering, verbreking, ontbinding, niet-betaling of prijsverlaging*

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 90, lid 1)

2. *Fiscale bepalingen — Harmonisatie van wetgevingen — Omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde — Maatstaf van heffing — Verlaging in geval van annulering, verbreking, ontbinding, niet-betaling of prijsverlaging — Nationale regeling die voor dergelijke verlaging als voorwaarde stelt dat leverancier van goederen of diensten in bezit is van bevestiging van ontvangst van corrigerende factuur door afnemer van goederen of diensten — Schending van beginsel van fiscale neutraliteit en van evenredigheidsbeginsel*

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 90, lid 1, en 273)

1. Een vereiste dat de verlaging van de maatstaf van heffing, zoals die in een oorspronkelijke factuur is vastgesteld, ervan afhankelijk stelt dat de belastingplichtige in het bezit is van een bevestiging van ontvangst van de corrigerende factuur door de afnemer van de goederen of diensten, valt onder het begrip voorwaarde als bedoeld in artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

(cf. punt 42 en dictum)

2. Het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde en het evenredigheidsbeginsel verzetten zich in principe niet tegen een vereiste dat de verlaging van de maatstaf van heffing, zoals die in een oorspronkelijke factuur is vastgesteld, ervan afhankelijk stelt dat de belastingplichtige in het bezit is van een bevestiging van ontvangst van de corrigerende factuur door de afnemer van de goederen of diensten. Indien evenwel blijkt dat het voor de belastingplichtige — als leverancier van goederen of diensten — onmogelijk of uiterst moeilijk is om binnen een redelijke termijn een dergelijke ontvangstbevestiging te verkrijgen, kan hem niet de mogelijkheid worden ontzegd om met andere middelen ten aanzien van de nationale belastingdiensten het bewijs te leveren, enerzijds, dat hij — in de concrete omstandigheden van

de zaak — de nodige inspanningen heeft geleverd om zich ervan te vergewissen dat de afnemer van de goederen of diensten de corrigerende factuur in zijn bezit heeft gekregen en daarvan kennis heeft genomen, en anderzijds, dat de betrokken handeling daadwerkelijk overeenkomstig de voorwaarden van deze corrigerende factuur is verricht.

In dit verband kunnen kopieën van de corrigerende factuur en van de herinnering die met het oog op de verzending van de ontvangstbevestiging tot de afnemer van de goederen of diensten is gericht, alsook betalingsbewijzen of afschriften van boekingen op basis waarvan het bedrag kan worden geïdentificeerd dat de afnemer van de goederen of diensten voor de betrokken handeling daadwerkelijk aan de belastingplichtige heeft betaald.

(cf. punten 41-42 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Tweede kamer)

26 januari 2012 (*)

„Fiscale bepalingen — Btw — Richtlijn 2006/112/EG — Artikel 90, lid 1 — Prijsverlaging nadat handeling is verricht — Nationale wettelijke regeling die voor verlaging van maatstaf van heffing als voorwaarde stelt dat leverancier van goederen of diensten in het bezit is van bevestiging van ontvangst van corrigerende factuur door afnemer van goederen en diensten — Beginsel van neutraliteit van btw — Evenredigheidsbeginsel”

In zaak C-588/10,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) bij beslissing van 16 september 2010, ingekomen bij het Hof op 14 december 2010, in de procedure

Minister Finansów

tegen

Kraft Foods Polska SA,

wijst

HET HOF (Tweede kamer),

samengesteld als volgt: J. N. Cunha Rodrigues, kamerpresident, U. Löhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh en A. Arabadjiev (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: J. Kokott,

griffier: K. Sztranc-Szawiczek,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 15 november 2011,

gelet op de opmerkingen van:

- Minister Finansów, vertegenwoordigd door J. Kwaśnicki, juridisch adviseur,
- Kraft Foods Polska SA, vertegenwoordigd door P. Źurowski, fiscaal adviseur, en A. Smolińska-Wiśnioch, advokat,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door A. Krawczyk, A. Kramarczyk en M. Szpunar als gemachtigden,
- de Portugese regering, vertegenwoordigd door L. Inez Fernandes als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door K. Herrmann en L. Lozano Palacios als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”), alsook van het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) en het evenredigheidsbeginsel.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen de Minister Finansów (Poolse minister van Financiën) en Kraft Foods Polska SA (hierna: „KFP”) betreffende een individuele interpretatie die de Minister Finansów KFP heeft doen toekomen en waarbij wordt vastgesteld dat, gelet op de nationale wettelijke regeling, de verlaging van de maatstaf van heffing en van het bedrag van de verschuldigde btw, via een aan de contractpartij toegezonden corrigerende factuur, onwettig is, indien KFP op de datum van indiening van de btw-aangifte geen bevestiging van deze contractpartij heeft gekregen dat zij deze corrigerende factuur heeft ontvangen.

Toepasselijke bepalingen

Wettelijke regeling van de Unie

3 In artikel 1, lid 2, van de btw-richtlijn is bepaald dat het „gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van de goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal handelingen dat tijdens het productie- en distributieproces vóór de fase van heffing plaatsvond”.

4 Artikel 73 van deze richtlijn preciseert dat „[v]oor andere goederenleveringen en diensten dan die bedoeld in de artikelen 74 tot en met 77 [...] de maatstaf van heffing alles [omvat] wat de leverancier of dienstverrichter voor deze handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde, met inbegrip van subsidies die rechtstreeks met de prijs van deze handelingen verband houden”.

5 Artikel 79 van deze richtlijn bepaalt:

„In de maatstaf van heffing worden de volgende elementen niet opgenomen:

- a) prijsverminderingen wegens korting voor vooruitbetaling;
- b) prijskortingen en -rabatten die aan de afnemer worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht;
- c) door een belastingplichtige van de afnemer als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemden gemaakte kosten ontvangen bedragen die in de boekhouding van de belastingplichtige als doorlopende posten voorkomen.

De belastingplichtige moet het werkelijke bedrag van de in de eerste alinea punt c), bedoelde kosten verantwoorden en mag de eventueel daarop drukkende btw niet in aftrek brengen.”

6 Overeenkomstig artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn „wordt in geval van annulering, verbreking, ontbinding of gehele of gedeeltelijke niet-betaling, of in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld”.

7 Artikel 273 van deze richtlijn bepaalt:

„De lidstaten kunnen, onder voorbehoud van gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten, andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, mits deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding.

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de in hoofdstuk 3 vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

8 Artikel 183 van de btw-richtlijn luidt:

„Indien voor een bepaald belastingtijdvak het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde btw, kunnen de lidstaten hetzij het overschot doen overbrengen naar het volgende tijdvak, hetzij het overschot teruggeven overeenkomstig de door hen vastgestelde regeling.

De lidstaten kunnen evenwel bepalen dat het bedrag van het overschot niet naar een volgend tijdvak wordt overgebracht, of niet wordt teruggegeven, indien dit bedrag onbeduidend is.”

Nationale regeling

9 Artikel 29, leden 4a tot en met 4c, van de wet van 11 maart 2004 betreffende de belasting op de goederen en diensten (Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. nr. 54, volgnr. 535; hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„4a. In de bedoelde gevallen kan de belastingplichtige de in de factuur vastgestelde maatstaf van heffing verlagen, mits hij vóór het verstrijken van de termijn voor indiening van de btw-aangifte voor het belastingtijdvak waarin de afnemer van het goed of de dienst de [corrigerende] factuur heeft ontvangen, een bevestiging bezit van de ontvangst van deze factuur door deze afnemer. Wanneer de afnemer van het goed of de dienst de factuur heeft ontvangen na de termijn voor indiening van de belastingaangifte voor een belastingtijdvak, is de belastingplichtige gerechtigd de [corrigerende] factuur in aanmerking te nemen in het belastingtijdvak waarin hij de ontvangstbevestiging van de afnemer heeft ontvangen.

4b. De voorwaarde dat de belastingplichtige een bevestiging van de ontvangst van de factuur door de afnemer van het goed of de dienst bezit, geldt niet:

- 1) in geval van export van goederen, intracommunautaire levering van goederen en levering van goederen waarvan de plaats van belastingheffing zich buiten het nationale grondgebied bevindt;
- 2) jegens afnemers aan wie elektrische energie of energie voor verwarming, leidinggas, telecommunicatie- en radiocommunicatiediensten alsmede de in de punten 138 en 153 van bijlage 3 bij deze wet vermelde diensten worden verkocht.

4c. Lid 4a geldt eveneens wanneer een fout in het belastingbedrag op de factuur wordt vastgesteld en een factuur wordt uitgereikt ter verbetering van de factuur waarop een hoger belastingbedrag dan verschuldigd staat vermeld.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

10 KFP is actief op het gebied van de productie en de distributie van levensmiddelen. In het kader van de verkoop van deze goederen aan talrijke contractpartijen reikt zij een aanzienlijke hoeveelheid facturen en corrigerende facturen uit. Corrigerende facturen worden met name uitgereikt voor toekenning van kortingen, teruggave van goederen en in geval van fouten.

11 Het gebeurt vaker dat KFP de bevestigingen van ontvangst van de corrigerende facturen met aanzienlijke vertraging van de afnemers ontvangt, of helemaal niet ontvangt. Om in het bezit te komen van dergelijke ontvangstbevestigingen moeten vaak herinneringen en bijkomende correspondentie worden verstuurd en dient ook de afgifte van dergelijke ontvangstbevestigingen voortdurend te worden gecontroleerd.

12 Omdat KFP van mening was dat zij gerechtigd was tot verlaging van de maatstaf van heffing en van het bedrag van de verschuldigde btw op grond van de corrigerende factuur die was opgenomen in de btw-aangifte voor het tijdvak waarin die factuur was uitgereikt, ook al bezat zij op de datum van indiening van deze aangifte geen ontvangstbevestiging van deze corrigerende factuur, heeft zij de Minister Finansów verzocht om bevestiging van de uitlegging die zij aldus aan artikel 29 van de btw-wet gaf.

13 In een individuele interpretatie van 10 april 2009 was de Minister Finansów van oordeel dat uit de letterlijke bewoordingen van artikel 29, lid 4a, van de btw-wet blijkt dat de verlaging van het door de verkoper verschuldigde btw-bedrag verlangt dat hij een bevestiging van ontvangst van de corrigerende factuur door de afnemer bezit, waarbij de praktische moeilijkheden die KFP zou kunnen ondervinden om deze ontvangstbevestiging te verkrijgen, irrelevant zijn.

14 Daar het administratief beroep van KFP geen succes had opgeleverd, heeft zij de zaak aanhangig gemaakt bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (administratieve

rechtbank van Warschau), waarbij zij schending aanvoerde van, ten eerste, artikel 29, leden 4a en 4c, van de btw-wet, gelezen in samenhang met de artikelen 73 en 79 van de btw-richtlijn, wegens schending van het beginsel van neutraliteit van de btw, ten tweede, het evenredigheidsbeginsel, ten derde, het beginsel van voorrang van het Unierecht, en ten vierde, procedurevoorschriften, met name gelet op de weigering om de rechtspraak van het Hof toe te passen.

15 De Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie heeft om te beginnen geoordeeld dat artikel 29, lid 4a, van de btw-wet de belastingplichtige, die de maatstaf van heffing wil verlagen, verplicht tot het verkrijgen van het bewijs dat de corrigerende factuur aan de afnemer van de goederen of diensten is uitgereikt.

16 Verder was deze rechterlijke instantie van oordeel dat voormeld artikel 29, lid 4a, in strijd is met het Unierecht, aangezien de artikelen 73 tot en met 92 van de btw-richtlijn niet in de verplichting tot het bezit van een ontvangstbevestiging van een corrigerende factuur voorzien en dat de invoering, door de nationale wetgever, van een dergelijke verplichting in strijd is met het beginsel van neutraliteit van de btw en met het evenredigheidsbeginsel. Deze bepaling van nationaal recht zou immers tot gevolg hebben dat de reële verlaagde maatstaf van heffing niet in aanmerking wordt genomen en zou formele vereisten stellen die verder gaan dan nodig is om eventuele misbruiken te controleren.

17 De Minister Finansów heeft bij de verwijzende rechter cassatieberoep tegen dit arrest ingesteld. Volgens hem benut de nationale wetgever, door een ontvangstbevestiging van een corrigerende factuur te eisen, enkel de door de richtlijn geboden mogelijkheid om vormen en middelen inzake de toepassing van het recht op verlaging van de maatstaf van heffing te kiezen. Dit vereiste beoogt te waarborgen dat de handelingen correct verlopen en maakt geen inbreuk op het beginsel van neutraliteit van de btw, noch op het evenredigheidsbeginsel.

18 In die omstandigheden heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Gelet op het feit dat artikel 90, lid 1, van de [btw-richtlijn] bepaalt dat in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld, valt dan onder dat begrip ‚voorwaarden‘ ook een voorwaarde zoals die welke is voorzien in artikel 29, lid 4a, van de [btw-wet], die het recht op verlaging van de maatstaf van heffing die in een factuur is vastgesteld, ervan afhankelijk stelt dat de belastingplichtige vóór het verstrijken van de termijn voor indiening van de belastingaangifte met betrekking tot het belastingtijdvak waarin de afnemer van de goederen of diensten de [corrigerende] factuur heeft ontvangen, in het bezit is van een bevestiging van de afnemer van de goederen of diensten dat hij deze factuur heeft ontvangen, en maakt deze voorwaarde geen inbreuk op het beginsel van neutraliteit van de btw en het evenredigheidsbeginsel?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of het vereiste volgens hetwelk voor de verlaging van de maatstaf van heffing zoals die in een oorspronkelijke factuur is vastgesteld, als voorwaarde geldt dat de belastingplichtige in het bezit is van een bevestiging door de afnemer van de goederen of diensten dat hij een corrigerende factuur heeft ontvangen, onder het begrip „voorwaarde” bedoeld in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn valt, en of het beginsel van neutraliteit van de btw en het evenredigheidsbeginsel zich verzetten tegen een dergelijk vereiste.

20 Met betrekking tot de vraag of het vereiste dat in het hoofdgeding aan de orde is, onder het begrip „voorwaarde” bedoeld in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn valt, zij eraan herinnerd dat

blijkens de artikelen 1, lid 2, en 73 van de btw-richtlijn het gemeenschappelijke btw-stelsel berust op het beginsel dat op goederen en diensten een algemene verbruiksbelasting wordt geheven die strikt evenredig is aan de prijs van deze goederen en diensten en dat de maatstaf van heffing alles omvat wat de leverancier of dienstverrichter voor de bedoelde handelingen als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van de zijde van de afnemer of van een derde.

21 In geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, bepaalt artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn inzonderheid dat „de maatstaf van heffing dienovereenkomstig wordt verlaagd onder de voorwaarden die door de lidstaten worden vastgesteld”.

22 Voorts kunnen de lidstaten krachtens artikel 273 van de btw-richtlijn de verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, op voorwaarde dat de gelijke behandeling van door belastingplichtigen verrichte binnenlandse handelingen en handelingen tussen de lidstaten wordt geëerbiedigd, dat deze verplichtingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten geen aanleiding geven tot formaliteiten in verband met een grensoverschrijding en dat deze mogelijkheid niet wordt benut voor het opleggen van extra verplichtingen, boven op de in hoofdstuk 3 van dezelfde richtlijn vastgestelde verplichtingen inzake facturering.

23 Aangezien de artikelen 90, lid 1, en 273 van de btw-richtlijn, buiten de door deze bepalingen gestelde beperkingen, noch de voorwaarden noch de verplichtingen preciseren waarin de lidstaten kunnen voorzien, moet worden vastgesteld dat deze bepalingen aan de lidstaten een beoordelingsmarge verlenen betreffende met name de formaliteiten die de belastingplichtigen jegens de belastingdiensten van de lidstaten dienen te vervullen teneinde in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de maatstaf van heffing dienovereenkomstig te mogen verlagen.

24 In casu staat vast dat in geval van prijsvermindering nadat de handeling is verricht, de in het hoofdgeding aan de orde zijnde Poolse wettelijke regeling de dienovereenkomstige verlaging van de maatstaf van heffing ervan afhankelijk stelt dat de belastingplichtige in het bezit is van een bevestiging van ontvangst van een corrigerende factuur door de afnemer van de goederen of diensten en dat dit vereiste beoogt de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen, zoals met name de Poolse regering heeft betoogd.

25 Een dergelijk vereiste valt zowel onder het begrip „voorwaarde” bedoeld in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn, als onder het begrip „verplichting” bedoeld in artikel 273 van deze richtlijn.

26 Aangaande de vraag of het beginsel van neutraliteit van de btw en het evenredigheidsbeginsel zich tegen een dergelijk vereiste verzetten, zij eraan herinnerd dat artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn de lidstaten tot verlaging van de maatstaf van heffing en bijgevolg van het door de belastingplichtige verschuldigde btw-bedrag verplicht, telkens wanneer de belastingplichtige na het sluiten van een overeenkomst de tegenprestatie geheel of gedeeltelijk niet ontvangt (zie arrest van 3 juli 1997, Goldsmiths, C-330/95, Jurispr. blz. I-3801, punt 16).

27 Deze bepaling is de uitdrukking van een fundamenteel beginsel van de btw-richtlijn, volgens hetwelk de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is, en dat tot gevolg heeft dat de belastingdienst uit hoofde van de btw niet méér kan ontvangen dan de belastingplichtige heeft geïnd (zie in die zin arrest Goldsmiths, reeds aangehaald, punt 15).

28 Uit de rechtspraak volgt tevens dat maatregelen ter voorkoming van belastingfraude of -ontwijking in beginsel slechts van de maatstaf van heffing van de btw mogen afwijken, voor zover zulks strikt noodzakelijk is om dat specifieke doel te bereiken. Zij dienen namelijk zo weinig mogelijk afbreuk te doen aan de doeleinden en beginselen van de btw-richtlijn en mogen dus niet

op zodanige wijze worden aangewend dat zij de neutraliteit van de btw, een basisbeginsel van het bij de desbetreffende Unieregeling ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel, zouden aantasten (zie in die zin arrest Goldsmiths, reeds aangehaald, punt 21, en arresten van 18 juni 2009, Stadeco, C-566/07, Jurispr. blz. I-5295, punt 39 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 27 januari 2011, Vandoorne, C-489/09, Jurispr. blz. I-225, punt 27).

29 Indien bijgevolg de teruggaaf van de btw onmogelijk of uiterst moeilijk wordt naargelang de voorwaarden waaronder verzoeken om teruggaaf van belastingen kunnen worden gedaan, kunnen deze beginselen vereisen dat de lidstaten de middelen en procedures bieden waarmee de belastingplichtige de ten onrechte gefactureerde belasting kan terugvorderen (arrest Stadeco, reeds aangehaald, punt 40 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Bovendien heeft het Hof met betrekking tot de in artikel 183 van de btw-richtlijn voorziene mogelijkheid om te bepalen dat het btw-overschot naar het volgende belastingtijdvak wordt overgedragen dan wel wordt teruggegeven, gepreciseerd dat de door de lidstaten ter zake vastgestelde regelingen geen afbreuk mogen doen aan het beginsel van fiscale neutraliteit door de belastingplichtige geheel of gedeeltelijk de last van de btw te doen dragen (arrest van 28 juli 2011, Commissie/Hongarije, C-274/10, Jurispr. blz. I-7289, punt 45).

31 Het Hof heeft benadrukt dat dergelijke regelingen de belastingplichtige in staat moeten stellen op passende wijze de gehele uit dat btw-overschot voortvloeiende schuldvordering te innen, waarbij de teruggave binnen een redelijke termijn moet geschieden (arrest Commissie/Hongarije, reeds aangehaald, punt 45).

32 In het onderhavige geval moet worden vastgesteld dat het bezit door de leverancier van goederen of diensten van een bevestiging van ontvangst van een corrigerende factuur door de afnemer van de goederen of diensten, het bewijs kan leveren dat deze afnemer weet dat hij zijn eventueel recht op aftrek van de btw op basis van deze corrigerende factuur moet berekenen.

33 Dit vereiste is in principe geschikt om de juiste inning van de btw te waarborgen en fraude te voorkomen, alsook om het gevaar voor verlies van belastinginkomsten uit te schakelen. Hieruit volgt dat de Republiek Polen op goede gronden kan stellen dat dit vereiste de legitieme doelstellingen van de artikelen 90, lid 1, en 273 van de btw-richtlijn nastreeft.

34 De Republiek Polen heeft voor het Hof verklaard dat het vereiste waarover het in het hoofdgeding gaat, enerzijds uitsluitend voor binnenlandse handelingen geldt en aan geen enkele vormvoorwaarde is gebonden, zodat elk adequaat middel in aanmerking komt om daaraan te voldoen. Anderzijds kan dit vereiste in beginsel niet worden geacht, een al te dwingende verplichting op te leveren voor de belastingplichtigen als leveranciers van goederen of diensten.

35 Ter terechtzitting heeft KFP echter aangevoerd dat de belastingdienst in de praktijk slechts een specifieke vorm van ontvangstbevestiging aanvaardt, te weten een kopie van de corrigerende factuur waarop de afnemer van de goederen en diensten een stempel heeft aangebracht.

36 Het staat aan de verwijzende rechter om na te gaan welke vormen van ontvangstbevestiging de belastingdienst aanvaardt als bewijs dat aan het in het hoofdgeding aan de orde zijnde vereiste is voldaan.

37 Aangezien de leverancier van goederen en diensten middels de door hem verkregen ontvangstbevestiging de btw kan berekenen die verschuldigd is op basis van de in de gecorrigeerde factuur vermelde bedragen dan wel het aan de belastingdienst betaalde overschot aan btw volledig kan terugvorderen, doet dit vereiste bovendien in principe geen afbreuk aan de neutraliteit van de btw.

38 Daar het bezit van een ontvangstbevestiging volgens het nationale recht een absolute voorwaarde is voor de berekening van de btw die op basis van de in de corrigerende factuur vermelde bedragen verschuldigd is of voor de terugvordering van het betaalde overschot aan btw, moet evenwel worden vastgesteld dat, gelet op de in de punten 29 tot en met 31 van het onderhavige arrest aangehaalde rechtspraak, de neutraliteit van de btw is aangetast wanneer het voor de leverancier van goederen of diensten onmogelijk of uiterst moeilijk is om een dergelijke ontvangstbevestiging binnen een redelijke termijn te verkrijgen.

39 KFP heeft er dienaangaande op gewezen, zonder op dit punt te worden weersproken, dat het Poolse recht de afnemer van de goederen of diensten geen enkele juridisch bindende verplichting oplegt om de ontvangst van een corrigerende factuur te bevestigen, hetgeen de verwijzende rechter dient na te gaan.

40 Indien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde voorwaarde tot gevolg heeft dat de terugvordering binnen een redelijke termijn van het op basis van de oorspronkelijke factuur aan de belastingdienst betaalde overschot aan btw, voor de leverancier van goederen of diensten onmogelijk of uiterst moeilijk wordt, vereisen het beginsel van neutraliteit van de btw en het evenredigheidsbeginsel dat de betrokken lidstaat de belastingplichtige de mogelijkheid biedt om ten aanzien van de nationale belastingdiensten met andere middelen het bewijs te leveren dat hij — in de concrete omstandigheden van de zaak — de nodige inspanningen heeft geleverd om zich ervan te vergewissen dat de afnemer van de goederen of diensten de corrigerende factuur in zijn bezit heeft gekregen en kennis daarvan heeft genomen enerzijds, en dat de betrokken handeling daadwerkelijk overeenkomstig de voorwaarden van deze corrigerende factuur is verricht anderzijds.

41 In dit verband kunnen kopieën van de corrigerende factuur en van de herinnering die met het oog op de verzending van de ontvangstbevestiging aan de afnemer van de goederen of diensten is gericht, alsook, zoals KFP ter terechtzitting heeft betoogd zonder op dit punt te worden weersproken, betalingsbewijzen of afschriften van boekingen op basis waarvan het bedrag kan worden geïdentificeerd dat de afnemer van de goederen of diensten voor de betrokken handeling daadwerkelijk aan de belastingplichtige heeft betaald.

42 Gelet op het voorgaande dient op de gestelde vraag te worden geantwoord dat:

- een vereiste dat de verlaging van de maatstaf van heffing, zoals die in een oorspronkelijke factuur is vastgesteld, ervan afhankelijk stelt dat de belastingplichtige in het bezit is van een bevestiging van ontvangst van de corrigerende factuur door de afnemer van de goederen of diensten, onder het begrip „voorwaarde” bedoeld in artikel 90, lid 1, van de btw-richtlijn valt;

- het beginsel van neutraliteit van de btw en het evenredigheidsbeginsel zich in principe niet tegen een dergelijk vereiste verzetten. Indien evenwel blijkt dat het voor de belastingplichtige — als leverancier van goederen of diensten — onmogelijk of uiterst moeilijk is om binnen een redelijke termijn een dergelijke ontvangstbevestiging te verkrijgen, kan hem niet de mogelijkheid worden ontzegd om met andere middelen ten aanzien van de nationale belastingdiensten het bewijs te leveren, enerzijds, dat hij — in de concrete omstandigheden van de zaak — de nodige inspanningen heeft geleverd om zich ervan te vergewissen dat de afnemer van de goederen of

diensten de corrigerende factuur in zijn bezit heeft gekregen en daarvan kennis heeft genomen, en anderzijds, dat de betrokken handeling daadwerkelijk overeenkomstig de voorwaarden van deze corrigerende factuur is verricht.

Kosten

43 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Tweede kamer) verklaart voor recht:

Een vereiste dat de verlaging van de maatstaf van heffing, zoals die in een oorspronkelijke factuur is vastgesteld, ervan afhankelijk stelt dat de belastingplichtige in het bezit is van een bevestiging van ontvangst van de corrigerende factuur door de afnemer van de goederen of diensten, valt onder het begrip „voorwaarde” bedoeld in artikel 90, lid 1, van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

Het beginsel van neutraliteit van de belasting over de toegevoegde waarde en het evenredigheidsbeginsel verzetten zich in principe niet tegen een dergelijk vereiste. Indien evenwel blijkt dat het voor de belastingplichtige — als leverancier van goederen of diensten — onmogelijk of uiterst moeilijk is om binnen een redelijke termijn een dergelijke ontvangstbevestiging te verkrijgen, kan hem niet de mogelijkheid worden ontzegd om met andere middelen ten aanzien van de nationale belastingdiensten het bewijs te leveren, enerzijds, dat hij — in de concrete omstandigheden van de zaak — de nodige inspanningen heeft geleverd om zich ervan te vergewissen dat de afnemer van de goederen of diensten de corrigerende factuur in zijn bezit heeft gekregen en daarvan kennis heeft genomen, en anderzijds, dat de betrokken handeling daadwerkelijk overeenkomstig de voorwaarden van deze corrigerende factuur is verricht.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.