



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2012. gada 26. janvārī*

Nodokļi — PVN — Direktīva 2006/112/EK — 90. panta 1. punkts — Cenas samazināšana pēc darījuma izpildes — Valsts tiesiskais regulējums, kurā nodokļa bāzes samazināšanai ir paredzēts nosacījums, ka preču vai pakalpojuma piegādātājam ir preču vai pakalpojumu saņēmēja izdots apstiprinājums par rēķina labojumu saņemšanu — PVN neitralitātes princips — Samērīguma princips

Lieta C-588/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny Sąd Administracyjny* (Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 16. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 14. decembrī, tiesvedībā

Minister Finansów

pret

Kraft Foods Polska SA.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši U. Lehmušs [*U. Lohmus*], A. Ross [*A. Rosas*], A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents),

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre K. Štranca-Slavičeka [*K. Sztranc-Sławiczek*],

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 15. novembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Minister Finansów* vārdā – J. Kvasņickis [*J. Kwaśnicki*], juriskonsults,
- *Kraft Foods Polska SA* vārdā – P. Žurovskis [*P. Żurowski*], nodokļu konsultants, un A. Smoliņska-Višņoha [*A. Smolińska-Wiśnioch*], advokat,
- Polijas valdības vārdā – A. Kraiņska [*A. Krainśka*] un A. Kramarčiks [*A. Kramarczyk*], kā arī M. Špunars [*M. Szpunar*], pārstāvji,
- Portugāles valdības vārdā – L. Inešs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*], pārstāvis,

* Tiesvedības valoda – poļu.

— Eiropas Komisijas vārdā – K. Hermane [*K. Herrmann*] un L. Losano Palasiosa [*L. Lozano Palacios*],
pārstāves,

ņemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 90. panta 1. punkta, kā arī pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) neitralitātes un samērīguma principa interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Minister Finansów* (Polijas finanšu ministrs) un *Kraft Foods Polska SA* (turpmāk tekstā – “KFP”) par individuālu paziņojumu, kurš adresēts KFP un kurā ir konstatēta nodokļa bāzes samazināšanas, pamatojoties uz labotā rēķina datumu, kas adresēts līgumslēdzējai pusei, nelikumība atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam, kā arī maksājamā PVN summa, ja PVN deklarācijas iesniegšanas dienā KFP rīcībā nav bijis šīs līgumslēdzējas puses izdots apliecinājums par minēto rēķina labojumu saņemšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

- 3 PVN direktīvas 1. panta 2. punktā ir noteikts, ka “kopējās PVN sistēmas princips ir piemērot precēm un pakalpojumiem vispārēju nodokli par patēriņu, kas būtu tieši proporcionāls preču un pakalpojumu cenai neatkarīgi no to darījumu skaita, kas veikti ražošanas un izplatīšanas procesā pirms stadijas, kurā uzliek nodokli”.
- 4 Atbilstoši šīs direktīvas 73. pantam “preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli [nodokļa bāze], ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām”.
- 5 Minētās direktīvas 79. pantā ir paredzēts:

“Summā, kurai uzliek nodokli, [nodokļa bāzē] neietver šādas sastāvdaļas:

- a) cenu samazinājumus atlaīžu veidā par pirmstermiņa samaksu;
- b) cenu atlaides un rabatus, ko piešķir pircējam vai pakalpojumu saņēmējam un ko tas iegūst darījuma veikšanas laikā;
- c) summas, ko nodokļa maksātājs saņēmis no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja kā tādu izmaksu atmaksāšanu, kuras veiktas pircēja vai pakalpojumu saņēmēja vārdā un interesēs un kuras iegrāmatotas šā nodokļa maksātāja pagaidu kontā.

Nodokļa maksātājs pamato pirmās daļas c) punktā minēto izmaksu faktisko summu, un tas nedrīkst atskaitīt PVN, kas varētu būt iekasēts.”

6 Saskaņā ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu “anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli”.

7 Šīs direktīvas 273. pantā ir noteikts:

“Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā.”

8 Atbilstoši PVN direktīvas 183. pantam:

“Ja kādam taksācijas periodam atskaitīšanas summa pārsniedz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieņemtiem noteikumiem vai nu pārnest pārpalikumu uz nākamo periodu, vai arī veikt atmaksāšanu.

Tomēr dalībvalstis var atteikties veikt pārvešanu vai atmaksāšanu, ja pārpalikuma summa ir nenozīmīga.”

Valsts tiesiskais regulējums

9 2004. gada 11. marta Likuma par preču un pakalpojumu nodokli (*ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, Dz. U. Nr. 54, *position* 535; turpmāk tekstā – “Likums par PVN”) 29. panta 4.a–4.c punktā ir noteikts:

“4.a Tam paredzētajos gadījumos nodokļa maksātājs var samazināt rēķinā noteikto nodokļa bāzi, ar nosacījumu, ka viņš pirms termiņa, kas paredzēts PVN deklarācijas iesniegšanai par taksācijas periodu, kurā preces vai pakalpojuma ieguvējs ir saņēmis rēķina [labojumu], saņem apstiprinājumu par to, ka minētais ieguvējs ir saņēmis šo rēķinu. Ja preču vai pakalpojuma ieguvējs saņēmis rēķinu pēc nodokļa deklarēšanai par attiecīgo taksācijas periodu paredzētā termiņa beigām, nodokļa maksātājam ir tiesības ņemt vērā rēķina [labojumu] taksācijas periodā, kurā viņš ir saņēmis apstiprinājumu no saņēmēja.

4.b Nosacījums, ka nodokļa maksātājs ir saņēmis apstiprinājumu par to, ka preces vai pakalpojuma ieguvējs ir saņēmis rēķinu, nav piemērojams šādos gadījumos:

- 1) ja preces tiek eksportētas, preces tiek piegādātas Kopienā vai arī tiek piegādātas preces, kuras tiek apliktas ar nodokļiem ārvalstīs;
- 2) attiecībā uz ieguvējiem, kuriem tiek pārdota elektroenerģija vai termālā enerģija, cauruļvadu gāze, telekomunikāciju vai radio pakalpojumi vai šī likuma 3. pielikuma 138. un 153. pozīcijā minētie pakalpojumi.

4.c 4.a punkts ir piemērojams arī gadījumos, kad rēķinā tiek konstatēta kļūda attiecībā uz nodokļa summu un kad tiek piegādāts rēķina, kurā ir norādīta lielāka summa nekā maksājamā nodokļa summa, labojums.”

Pamatprāva un prejudiciālie jautājumi

- 10 *KFP* darbojas pārtikas ražošanas un izplatīšanas jomā. Pārdodot savas preces daudziem ligumpartneriem, tā izsniedz ievērojamu skaitu rēķinu un rēķinu labojumu, kuri tiek izdoti it īpaši par saņemtajām atlaidēm, par preču atpakaļatdošanu un kļūdu gadījumā.
- 11 *KFP* regulāri tikai ar būtisku nokavēšanos saņem apstiprinājumus par rēķina labojumu saņemšanu no saņēmējiem vai pat tos nesaņem. Lai iegūtu šādus apstiprinājumus par saņemšanu, bieži ir jāsūta atgādinājumi, kā arī jāveic sarakste, un tas prasa sekot līdzi šo apstiprinājumu par saņemšanu pienākšanai.
- 12 *KFP*, uzskatot, ka tā bija tiesīga samazināt nodokļa bāzi un maksājamo PVN summu, pamatojoties uz rēķina, kas ņemts vērā PVN deklarācijā laikposmā, kurā minētais rēķins ir izdots, labojumiem, lai gan šīs deklarācijas iesniegšanas brīdī tās rīcībā nebija apstiprinājuma par minēto rēķina labojumu saņemšanu, nosūtīja *Minister Finansów* lūgumu apstiprināt tās veikto Likuma par PVN 29. panta interpretāciju.
- 13 Individuālā 2009. gada 10. aprīļa paziņojumā *Minister Finansów* puda viedokli, ka no minētā likuma 29. panta 4.a punkta gramatiskās interpretācijas izrietot, ka pārdevēja tiesības samazināt maksājamā PVN summas ir atkarīgas no tā, vai tā rīcībā ir saņēmēja izdots apstiprinājums par rēķina labojumu saņemšanu, un praktiskajām grūtībām, ar ko *KFP* varētu sastapties, lai saņemtu šo apstiprinājumu par saņemšanu, neesot nekādas nozīmes.
- 14 Pēc neauglīgas administratīvas sūdzības *KFP* vērsās *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšavas Administratīvā tiesa), apgalvojot, ka ir pārkāpti, pirmkārt, Likuma par PVN 29. panta 4.a un 4.c punkts, skatīti kopā ar PVN direktīvas 73. un 79. pantu, – PVN neitralitātes principa pārkāpuma dēļ, otrkārt, samērīguma princips, treškārt, Savienības tiesību pārākuma princips un, ceturtkārt, procedūras noteikumi – it īpaši atteikuma piemērot Tiesas judikatūru dēļ.
- 15 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie*, pirmkārt, uzskatīja, ka Likuma par PVN 29. panta 4. a punktā ir noteikts pienākums nodokļa maksātājam, kas vēlas samazināt summu, kurai tiek uzlikts nodoklis, saņemt pierādījumu par rēķina labojumu nodošanu preču vai pakalpojumu saņēmējam.
- 16 Otrkārt, šī tiesa uzskatīja, ka minētais 29. panta 4.a punkts ir pretrunā Savienības tiesībām, jo PVN direktīvas 73.–92. pantā nav paredzēts pienākums iegūt apstiprinājumu par rēķina labojumu saņemšanu, un tas, ka valsts likumdevējs ir ieviesis šādu pienākumu, ir pretrunā PVN neitralitātes un samērīguma principam. Šis valsts tiesību normas sekas būtu faktiskās samazinātās nodokļa bāzes neņemšana vērā, uzliekot nodokļus un paredzot formālas prasības, kas pārsniedz to, kas vajadzīgs, lai kontrolētu iespējamu krāpšanu.
- 17 *Minister Finansów* iesniedzējtiesā iesniedza kasācijas sūdzību par šo spriedumu. Viņš uzskata, ka, prasot apstiprinājumu par rēķina labojumu saņemšanu, valsts likumdevējs ir tikai izmantojis tam PVN direktīvā atzītās tiesības izvēlēties tiesību samazināt nodokļa bāzi īstenošanas formas un līdzekļus. Šī prasība esot vērsta uz to, lai nodrošinātu darījumu likumību, un ar to netiekot pārkāpti ne PVN neitralitātes, ne samērīguma principi.
- 18 Šādos apstākļos *Naczelny Sąd Administracyjny* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai, ņemot vērā, ka atbilstoši [PVN direktīvas] 90. panta 1. punktam, ja cena tiek samazināta pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi tiek samazināta nodokļa bāze, šo noteikumu jēdzienā ietilpst tāds nosacījums, kāds ir paredzēts [Likuma par PVN] 29. panta 4.a punktā, saskaņā ar kuru tiesībām samazināt izdotajā rēķinā noteikto nodokļa bāzi ir noteikts nosacījums, ka nodokļa maksātājs pirms termiņa, kas paredzēts nodokļu deklarācijas

iesniegšanai par taksācijas periodu, kurā preces vai pakalpojuma ieguvējs ir saņēmis rēķina labojumu, saņem apstiprinājumu par to, ka preces vai pakalpojuma, par kuru ir izdots rēķins, ieguvējs ir saņēmis rēķina labojumus, un vai ar to netiek pārkāpti arī pievienotās vērtības nodokļa neitralitātes un samērīguma principi?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 19 Ar uzdoto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai prasība, saskaņā ar kuru nodokļa bāzes, kas izriet no sākotnējā rēķina, samazināšanai ir paredzēts nosacījums, ka nodokļa maksātājs ir ieguvis apstiprinājumu par rēķina labojumu saņemšanu, ko izdevis preču vai pakalpojumu saņēmējs, ietilpst PVN direktīvas 90. panta 1. punktā noteiktajā noteikumu jēdzienā un vai šāda prasība nav pretrunā PVN neitralitātes, kā arī samērīguma principiem.
- 20 Runājot par jautājumu, vai pamatlietā aplūkojamā prasība ietilpst PVN direktīvas 90. panta 1. punktā norādītajā noteikumu jēdzienā, ir jāatgādina, ka no PVN direktīvas 1. panta 2. punkta un 73. panta izriet, ka kopējās PVN sistēmas princips nozīmē, ka precēm un pakalpojumiem tiek piemērots vispārējs patēriņa nodoklis, kas ir tieši proporcionāls to cenai, un ka summa, kurai tiek uzlikts nodoklis, ietver visu, ko preču piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs ir saņēmis kā atlīdzību par norādītajiem darījumiem no ieguvēja, saņēmēja vai trešās personas.
- 21 It īpaši, ja cena tiek samazināta pēc tam, kad darījums ir noticis, PVN direktīvas 90. panta 1. punktā ir noteikts, ka “saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli [nodokļa bāzi]”.
- 22 Turklāt atbilstoši minētās direktīvas 273. pantam dalībvalstis var paredzēt pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai nodrošinātu pareizu PVN piedziņu un lai novērstu krāpšanu, ar nosacījumu, ka tiek ievērota vienlīdzīga attieksme pret iekšējiem darījumiem un darījumiem, ko starp dalībvalstīm veic nodokļa maksātāji, ka tirdzniecībā starp dalībvalstīm šie pienākumi netiek piemēroti formalitātēm, kas saistītas ar robežas šķērsošanu, un ka šīs tiesības netiek izmantotas, lai noteiktu pienākumus izrakstīt rēķinus papildus tiem, kas noteikti šīs pašas direktīvas 3. nodaļā.
- 23 Tā kā PVN direktīvas 90. panta 1. punkta un 273. panta normās nav precizēti ne nosacījumi, ne pienākumi, ko dalībvalstis ārpus tajās noteiktajām robežām var paredzēt, ir jākonstatē, ka šīs tiesību normas piešķir dalībvalstīm rīcības brīvību, it īpaši attiecībā uz formalitātēm, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda attiecīgās valsts nodokļu iestādēs, lai saņemtu attiecīgu nodokļa bāzes samazinājumu gadījumā, ja cena ir samazināta pēc darījuma izpildes.
- 24 Šajā gadījumā ir skaidrs, ka tad, ja cena tiek samazināta pēc darījuma izpildes, pamatlietā aplūkotajā Polijas tiesiskajā regulējumā atbilstošam nodokļa bāzes samazinājumam ir noteikts nosacījums, ka nodokļa maksātājs ir saņēmis apstiprinājumu par to, ka preču vai pakalpojumu pircējs ir saņēmis rēķina labojumus, un ka šī prasība ir vērsta uz to, lai nodrošinātu pareizu PVN piedziņu un novērstu krāpšanu, kā to it īpaši apgalvo Polijas valdība.
- 25 Šāda prasība attiecas vienlaikus gan uz PVN direktīvas 90. panta 1. punktā norādīto noteikumu jēdzienu, gan uz šīs direktīvas 273. pantā norādīto pienākumu.
- 26 Attiecībā uz jautājumu, vai šāda prasība nav pretrunā PVN neitralitātes un samērīguma principam, ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 90. panta 1. punktā dalībvalstīm ir noteikts pienākums samazināt nodokļa bāzi un tātad PVN summu, kas nodokļa maksātājam jāmaksā, katrreiz, kad pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību (skat. 1997. gada 3. jūlija spriedumu lietā C-330/95 *Goldsmiths, Recueil*, I-3801. lpp., 16. punkts).

- 27 Šajā tiesību normā izpaužas PVN direktīvas pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tāād nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar piedzīt kā PVN summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (skat. šajā ziņā iepriekš minēto spriedumu lietā *Goldsmiths*, 15. punkts).
- 28 No judikatūras izriet arī, ka pasākumi, ko dalībvalstis var ieviest, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs šo mērķu sasniegšanai. Tāād tos nedrīkst izmantot tā, ka tie ietekmē PVN neitralitāti, kas ir ar Savienības tiesību aktiem šajā jomā ieviestās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Goldsmiths*, 21. punkts; 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-566/07 *Stadeco*, Krājums, I-5295. lpp., 39. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2011. gada 27. janvāra spriedumu lietā C-489/09 *Vandoorne*, Krājums, I-225. lpp., 27. punkts).
- 29 Līdz ar to, ja nav iespējams panākt PVN atmaksāšanu vai tā kļūst pārmērīgi grūta nosacījumu, pie kādiem var prasīt nodokļa atmaksāšanu, dēļ, atbilstoši minētajiem principiem dalībvalstis var paredzēt līdzekļus un procesuālus noteikumus, kas ļauj minētajam nodokļa maksātājam atgūt nodokli, par kuru ir kļūdaini izrakstīts rēķins (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Stadeco*, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Runājot par iespēju, pamatojoties uz PVN direktīvas 183. pantu, paredzēt, ka pārmaksātais PVN tiek pārņemts uz nākamā taksācijas periodu vai arī atmaksāts, Tiesa ir precizējusi, ka ar dalībvalstu šajā ziņā paredzētajiem noteikumiem nedrīkst tikt pārkāpts nodokļu sistēmas neitralitātes princips, liekot nodokļa maksātājam pilnībā vai daļēji uzņemties šo nodokļa nastu (2011. gada 28. jūlija spriedums lietā C-274/10 Komisija/Ungārija, Krājums, I-7289. lpp., 45. punkts).
- 31 Tiesa ir uzsvērusi, ka šādiem noteikumiem ir jāļauj nodokļa maksātājam ar atbilstošiem nosacījumiem atgūt visu parādu, kas izriet no šī pārmaksātā PVN, un tas nozīmē, ka atmaksāšana ir jāveic saprātīgā termiņā (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Ungārija, 45. punkts).
- 32 Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka tas, ka preču vai pakalpojumu sniedzējs ir ieguvis preču vai pakalpojumu saņēmēja izdotu apstiprinājumu par rēķina labojumu saņemšanu, var būt pierādījums, ka pēdējais ir informēts, ka viņam, īstenojot tā varbūtējās tiesības uz PVN atskaitīšanu, tas ir jāaprēķina, pamatojoties uz minētajiem rēķina labojumiem.
- 33 Aplūkotā prasība būtībā var gan veicināt pareizu PVN piedziņas nodrošināšanu un novērst krāpšanu, gan arī likvidēt risku zaudēt budžeta ieņēmumus. No tā izriet, ka Polijas Republika pamatoti var apgalvot, ka šī prasība atbilst PVN direktīvas 90. panta 1. punktā un 273. pantā noteiktajiem likumīgajiem mērķiem.
- 34 Polijas Republika Tiesā norādīja, ka pamatlietā aplūkotā prasība, pirmkārt, ir piemērojama tikai iekšējiem darījumiem un, otrkārt, nav saistīta ne ar kādām formas prasībām un tādējādi to var izpildīt ar jebkādu piemērotu līdzekļu palīdzību. Šī prasība varot tikt uzskatīta par tādu, kas principā nav pārāk traucējoša nodokļa maksātājiem – preču vai pakalpojumu piegādātājiem.
- 35 Tomēr *KFP* tiesas sēdē apgalvoja, ka praksē administrācija akceptē tikai viena īpaša veida apstiprinājumu par saņemšanu, proti, rēķina labojumu kopiju ar preču un pakalpojumu saņēmēja uzlikto spiedogu.
- 36 Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, kāda veida apstiprinājumus par saņemšanu nodokļu administrācija akceptē kā pierādījumus, ka ir izpildīta pamatlietā aplūkotā prasība.
- 37 Turklāt, tā kā attiecīgā apstiprinājuma par saņemšanu saņemšana ļauj preču un pakalpojumu piegādātājam aprēķināt maksājamo PVN, pamatojoties uz rēķina labojumos norādītajām summām, vai atgūt visu nodokļu administrācijai pārmaksāto PVN, šī prasība būtībā neietekmē PVN neitralitāti.

- 38 Tomēr, tā kā apstiprinājuma par saņemšanu saņemšana saskaņā ar valsts tiesībām ir nosacījums *sine qua non* PVN, kas jāmaksā, pamatojoties uz summām, kas norādītas rēķina labojumos, aprēķināšanai vai pārmaksātā PVN atgūšanai, ir jākonstatē, ka, ievērojot šī sprieduma 29.–31. punktā atgādināto judikatūru, PVN neitralitāte tiek ietekmēta, ja preču vai pakalpojumu piegādātājam nav iespējams vai ir pārmērīgi grūti saņemt šādu apstiprinājumu par saņemšanu saprātīgā termiņā.
- 39 Šajā ziņā *KFP* precizēja, kas nav ticis apstrīdēts, ka Polijas tiesībās preču vai pakalpojumu saņēmējam nav paredzēts nekāds juridiski saistošs pienākums paziņot par rēķina labojumu saņemšanu; tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.
- 40 Ja pamatlietā aplūkotā nosacījuma dēļ preču vai pakalpojumu sniedzējam kļūst neiespējami vai pārāk sarežģīti atgūt PVN, kas, pamatojoties uz sākotnējo rēķinu, ir pārmaksāts nodokļu administrācijai, PVN neitralitātes un samērīguma princips prasa, lai attiecīgā dalībvalsts atļautu nodokļa maksātājam ar citiem līdzekļiem pierādīt valsts nodokļu iestādēm, pirmkārt, ka tas lietas apstākļos ir izrādījis pietiekamu rūpību, lai nodrošinātu, ka preču vai pakalpojumu saņēmējs saņem rēķina labojumus un ar tiem iepazīstas, un, otrkārt, ka attiecīgais darījums tiešām ir īstenots saskaņā ar minētajos rēķina labojumos norādītajiem nosacījumiem.
- 41 Šajā ziņā var tikt izmantotas rēķina labojumu un preču vai pakalpojumu saņēmējam adresētu atgādinājumu, lai tas nosūtītu apstiprinājumu par saņemšanu, kopijas, kā arī, kā to *KFP* apgalvoja tiesas sēdē, kas nav ticis apstrīdēts, samaksas pierādījumi vai tikt iesniegti grāmatvedības dokumenti, kas ļauj konstatēt, kādu summu preču vai pakalpojumu saņēmējs faktiski ir samaksājis nodokļa maksātājam saistībā ar attiecīgo darījumu.
- 42 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka:
- prasība, saskaņā ar kuru nodokļa bāzes, kas izriet no sākotnējā rēķina, samazināšanai ir paredzēts nosacījums, ka nodokļa maksātājs ir ieguvis apstiprinājumu par rēķina labojumu saņemšanu, ko izdevis preču vai pakalpojumu saņēmējs, ietilpst PVN direktīvas 90. panta 1. punktā noteiktajā noteikumu jēdzienā;
 - šāda prasība būtībā nav pretrunā PVN neitralitātes, kā arī samērīguma principiem. Tomēr, ja nodokļa maksātājam – preču vai pakalpojumu piegādātājam – izrādās neiespējami vai pārāk sarežģīti saņemt saprātīgā termiņā šādu apstiprinājumu par saņemšanu, tam nevar liegt ar citiem līdzekļiem pierādīt valsts nodokļu iestādēm, pirmkārt, ka tas lietas apstākļos ir izrādījis pietiekamu rūpību, lai nodrošinātu, ka preču vai pakalpojumu saņēmējs saņem rēķina labojumus un ar tiem iepazīstas, un, otrkārt, ka attiecīgais darījums tiešām ir īstenots saskaņā ar minētajos rēķina labojumos norādītajiem nosacījumiem.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 43 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

Prasība, saskaņā ar kuru nodokļa bāzes, kas izriet no sākotnējā rēķina, samazināšanai ir paredzēts nosacījums, ka nodokļa maksātājs ir ieguvis apstiprinājumu par rēķina labojumu saņemšanu, ko izdevis preču vai pakalpojumu saņēmējs, ietilpst Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. panta 1. punktā noteiktajā noteikumu jēdzienā.

Šāda prasība būtībā nav pretrunā PVN neitralitātes, kā arī samērīguma principiem. Tomēr, ja nodokļa maksātājam – preču vai pakalpojumu piegādātājam – izrādās neiespējami vai pārāk sarežģīti saņemt saprātīgā termiņā šādu apstiprinājumu par saņemšanu, tam nevar liegt ar citiem līdzekļiem pierādīt valsts nodokļu iestādēm, pirmkārt, ka tas lietas apstākļos ir izrādījis pietiekamu rūpību, lai nodrošinātu, ka preču vai pakalpojumu saņēmējs saņem rēķina labojumus un ar tiem iepazīstas, un, otrkārt, ka attiecīgais darījums tiešām ir īstenots saskaņā ar minētajos rēķina labojumos norādītajiem nosacījumiem.

[Paraksti]