

Byla C-588/10

Minister Finansów

prieš

Kraft Foods Polska SA

(Naczelny Sąd Administracyjny prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas — PVM — Direktyva 2006/112/EB — 90 straipsnio 1 dalis — Kainos sumažinimas — vykdyti sandorai — Nacionalinė teisės norma, pagal kurią apmokestinamųjų vertė galima sumažinti, tik jei prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas turi prekės ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad gavo patikslinamąjį skaitį faktūrą — PVM neutralumo principas — Proporcionalumo principas“

Sprendimo santrauka

1. *Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Apmokestinamoji vertė — Sumažinimas anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, neapmokėjimo ar kainos sumažinimo atveju*

(Tarybos direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis)

2. *Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Apmokestinamoji vertė — Sumažinimas anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, neapmokėjimo ar kainos sumažinimo atveju — Nacionalinė teisės norma, pagal kurią apmokestinamųjų vertė galima sumažinti, tik jei prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas turi prekės ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad gavo patikslinamąjį skaitį faktūrą — Mokesčių neutralumo ir proporcingumo principų pažeidimas*

(Tarybos direktyvos 2006/112 90 straipsnio 1 dalis ir 273 straipsnis)

1. Direktyvos 2006/112 d. 1 pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 90 straipsnio 1 dalyje nurodyta sąlygos sąvoka apima reikalavimą, pagal kurį pradinėje sąskaitoje faktūroje nurodytą apmokestinamąją vertę galima sumažinti tik jei apmokestinamasis asmuo turi prekės ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad gavo patikslinamąjį skaitį faktūrą.

(žr. 42 punktą ir rezoliucinės dalį)

2. Pridėtinės vertės mokesčio neutralumo ir proporcingumo principais iš esmės nedraudžiamas reikalavimas, pagal kurį pradinėje sąskaitoje faktūroje nurodytą apmokestinamąją vertę galima sumažinti tik jei apmokestinamasis asmuo turi prekės ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad gavo patikslinamąjį skaitį faktūrą. Tačiau kai apmokestinamajam asmeniui, prekės tiekėjui ar paslaugų teikėjui per protingą terminą yra neįmanoma ar pernelyg sudėtinga gauti tokį gavimo patvirtinimą, negali būti atsisakoma jam leisti kitomis priemonėmis nacionalinėms mokesčių institucijoms patvirtinti, pirma, jog atsižvelgus į konkretaus atvejo aplinkybes jis žinotų visą būtinių priemonių, kad įsitikinti, jog prekės ar paslaugų pirkėjas turi patikslinamąjį skaitį faktūrą ir su ja susipažino, ir, antra, kad atitinkamas sandoris iš tikrųjų vykdytas šioje patikslinamojoje sąskaitoje faktūroje nurodytomis sąlygomis.

Šiuo atžvilgiu gali būti naudojamos patikslinamosios sąskaitos faktūros ir prekės ar paslaugų pirkėjui išsiųsto priminimo atsiųsti gavimo patvirtinimo kopijos, taip pat mokėjimų rodymai ar buhalterinės apskaitos rašai, leidžiantys nustatyti prekės ar paslaugų pirkėjo apmokestinamajam asmeniui pagal atitinkamą sandorą faktiškai sumokėtą sumą.

(žr. 41–42 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. sausio 26 d.(*)

„Apmokestinimas — PVM — Direktyva 2006/112/EB — 90 straipsnio 1 dalis — Kainos sumažinimas vykdytų sandorų — Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamųjų vertė galima sumažinti, tik jei prekės tiekėjas ar paslaugų teikėjas turi prekės ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad jis gavo patikslinamąją sąskaitą faktūrą — PVM neutralumo principas — Proporciningumo principas“

Byloje C-588/10

dėl *Naczelny Sąd Administracyjny* (Lenkija) 2010 m. rugsėjo 16 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2010 m. gruodžio 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Minister Finansów

prieš

Kraft Foods Polska SA

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai U. Løhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh ir A. Arabadjiev (pranešėjas),

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą K. Sztranc-Szawiczek,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2011 m. lapkričio 15 d. posėdžiui,

išnagrinąjusių pastabas, pateiktas:

– *Minister Finansów*, atstovaujamo patarėjo teisės klausimais J. Kwańnicki,

– *Kraft Food Polska SA*, atstovaujamos patarėjo mokesčių klausimais P. Źurowski ir advokatės A. Smolińska-Wińnoch,

- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos A. Kraińska ir A. Kramarczyk bei M. Szpunar,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes,
- Europos Komisijos, atstovaujamos K. Herrmann ir L. Lozano Palacios,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347 p. 1, toliau – PVM direktyva) 90 straipsnio 1 dalies, taip pat pridėtinės vertės mokesčio neutralumo (toliau – PVM) ir proporcingumo principų išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Minister Finansów* (Lenkijos finansų ministras) ir *Kraft Foods Polska SA* (toliau – KFP) ginčą dėl KFP skirto individualaus išaiškinimo, kuriuo apmokestinamosios vertės ir mokėtino PVM sumažinimas, remiantis kontrahentui išsiųsta patikslinamąja sąskaita faktūra, jeigu PVM deklaracijos pateikimo dieną KFP neturi kontrahento patvirtinimo, kad jis gavo šią patikslinamąją sąskaitą faktūrą, pagal nacionalinės teisės nuostatas pripažįstamas neteisėtu.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalyje nurodyta, kad „pagal bendros PVM sistemos principų prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekėms bei paslaugų kainai, nors daugelis sandorių vykdomi gamybos ir paskirstymo metu iki to etapo, kai skaičiuojamas mokestis.“

4 Pagal šios direktyvos 73 straipsnį „prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekų tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiais sandoriais susijusias subsidijas.“

5 Šios direktyvos 79 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinamoji vertė neapima:

- a) kainos sumažinimo taikant nuolaidą už greitą apmokėjimą;
- b) tiekimo metu prekes ar paslaugas įsigijančiam asmeniui suteiktą ir jo įgytą vairių kainų nuolaidą;
- c) sumą, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens išlaidoms pastarojo asmens vardu ir jo naudai padengti ir kurios jo apskaitoje įrašytos tarpinė sąskaitė.

Apmokestinamasis asmuo privalo pateikti faktišką pirmosios pastraipos c punkte nurodytą išlaidą

rodymus ir negali atskaityti PVM, kuris gal?jo b?ti apskai?iuotas.“

6 Pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dal? „anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejais arba, kai kaina sumažinama ?vykdžius sandor?, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama valstybi? nari? nustatytais s?lygomis.“

7 Šios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstyb?s nar?s gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko b?tinomis siekiant užtikrinti, kad b?t? tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias suk?iavimui, atsižvelgdamos ? reikalavim? vienodai traktuoti apmokestinam?j? asmen? vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybi? nari?, ta?iau d?l ši? prievoli? prekyboje tarp valstybi? nari? neturi atsirasti su sien? kirtimu susijusi? formalum?.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimyb? negali b?ti naudojama nustatant papildomas su s?skait? fakt?r? išrašymu susijusias prievoles be t?, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

8 Pagal PVM direktyvos 183 straipsn?:

„Kai tam tikr? mokestin? laikotarp? atskaityta PVM suma viršija mok?tino PVM sum?, valstyb?s nar?s gali arba gr?žinti š? skirtum?, arba j? perkelti ? kit? laikotarp? j? pa?i? nustatytais s?lygomis.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali atsisakyti gr?žinti ar perkelti skirtum?, jei jo suma nedidel?.“

Nacionalin?s teis?s aktai

9 2004 m. kovo 11 d. Preki? ir paslaug? mokes?io ?statymo (*ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, Dz. U. Nr. 54, poz. 535, toliau – PVM ?statymas) 29 straipsnio 4a–4c dalyse numatyta:

„4a. Numatytais atvejais apmokestinamasis asmuo gali sumažinti s?skaitoje fakt?roje nurodyt? apmokestinam?j? vert?, jeigu prieš pasibaigiant PVM deklaracijos už mokestin? laikotarp?, kuriuo prek?s ar paslaugos pirk?jas gavo patikslinam?j? s?skait? fakt?r?, pateikimo terminui jis turi pirk?jo patvirtinim?, kad jis gavo ši? s?skait? fakt?r?. Kai prek?s ar paslaugos pirk?jas gauna s?skait? fakt?r? pasibaigus mokes?io deklaracijos už mokestin? laikotarp? pateikimo terminui, apmokestinamasis asmuo turi teis? atsižvelgti ? patikslinam?j? s?skait? fakt?r? t? mokestin? laikotarp?, kuriuo jis iš pirk?jo gauna gavimo patvirtinim?.

4b. Apmokestinamajam asmeniui keliama s?lyga gauti prek?s ar paslaugos pirk?jo patvirtinim?, kad jis gavo s?skait? fakt?r?, netaikoma:

- 1) preki? eksporto, tiekimo Bendrijos viduje ir preki? tiekimo, kurio apmokestinimo vieta yra ne šalies teritorijoje, atveju;
- 2) pirk?j?, kuriems tiekama elektros ir šilumos energija, dujos, teikiamos telekomunikacij? ir radiokomunikacij? paslaugos bei šio ?statymo 3 priedo 138 ir 153 punktuose nurodytos paslaugos, atžvilgiu.

4c. 4a dalies nuostata taip pat taikoma tuo atveju, kai nustatoma, kad s?skaitoje fakt?roje nurodyta neteisinga mokes?io suma ir kai išrašoma s?skaitos fakt?ros, kurioje nurodyta didesn? nei mok?tino mokes?io suma, patikslinamoji s?skaita fakt?ra.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

10 KFP vykdo veikl? maisto produkt? gamybos ir platinimo srityje. Parduodama savo produktus daugeliui kontrahent? ji i?rašo daug s?skait? fakt?r? ir patikslinam?j? s?skait? fakt?r?; šias i?rašo, be kita ko, d?l nuolaid? suteikimo, preki? gr?žinimo ir klaid? atveju.

11 Dažnai atsitinka, jog pirk?j? patvirtinimus, kad jie gavo patikslinam?sias s?skaitas fakt?ras, KFP gauna daug v?liau ar visai j? negauna. Siekiant gauti tokius gavimo patvirtinimus dažnai reikia išsi?sti priminimus, taip pat pasikeisti laiškais, ir kyla pareiga steb?ti, ar šie gavimo patvirtinimai gauti.

12 Manydama, kad turi teis? sumažinti apmokestinam?j? vert? ir mok?tino PVM sum? remdamasi patikslinam?ja s?skaita fakt?ra, atsižvelgdama ? j? PVM deklaracijoje už laikotarp?, kuriuo ši s?skaita fakt?ra i?rašyta, net jei šios deklaracijos pateikimo dien? ji neturi patikslinamosios s?skaitos fakt?ros gavimo patvirtinimo, KFP pateik? *Minister Finansów* prašym? patvirtinti, kad PVM ?statymo 29 straipsn? ji supranta teisingai.

13 2009 m. balandžio 10 d. individualiame išaiškinime *Minister Finansów* nusprend?, kad pažodžiui skaitant šio ?statymo 29 straipsnio 4a dal? darytina išvada, jog pardav?jas gali sumažinti mok?tin? PVM tik tada, jei turi pirk?jo patvirtinim?, kad jis gavo patikslinam?j? s?skait? fakt?r?, o praktiniai sunkumai, kuriuos gali patirti KFP, kad gaut? š? gavimo patvirtinim?, yra visiškai nesvarb?s.

14 Atmetus administracin? skund? KFP kreip?si ? *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos administracinis teismas), remdamasi, pirma, PVM ?statymo 29 straipsnio 4a ir 4c dali?, skaitom? kartu su PVM direktyvos 73 ir 79 straipsniais, pažeidimu, kilusiu d?l PVM neutralumo principo pažeidimo, antra, proporcingumo principo, tre?ia, S?jungos teis?s viršenyb?s principo, ir, ketvirta, procesini? taisykli? pažeidimu, d?l, be kita ko, atsisakymo taikyti Teisingumo Teismo praktik?.

15 *Wojewódzki S?d Administracyjny w Warszawie*, pirma, laik?si nuomon?s, kad PVM ?statymo 29 straipsnio 4a dalimi apmokestinamasis asmuo, norintis sumažinti apmokestinam?j? vert?, ?pareigojamas gauti patikslinamosios s?skaitos fakt?ros ?teikimo preki? ar paslaug? pirk?jui ?rodym?.

16 Antra, šis teismas nusprend?, kad šio ?statymo 29 straipsnio 4a dalis prieštarauja S?jungos teisei, nes PVM direktyvos 73–92 straipsniuose nenumatyta pareiga tur?ti patikslinamosios s?skaitos fakt?ros gavimo patvirtinim? ir kad nacionalin?s teis?s akt? leid?jui nustatant toki? pareig? pažeidžiami PVM neutralumo ir proporcingumo principai. Iš ties? d?l šios nacionalin?s teis?s nuostatos neatsižvelgiama ? faktin? sumažint? apmokestinam?j? vert? ir numatomi formal?s reikalavimai, viršijantys tai, kas b?tina siekiant kontroliuoti galimus piktnaudžiavimus.

17 *Minister Finansów* pateik? kasacin? skund? d?l šio sprendimo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui. Jo nuomone, reikalaudamas patikslinamosios s?skaitos fakt?ros gavimo patvirtinimo, nacionalin?s teis?s akt? leid?jas tik pasinaudojo PVM direktyva jam suteikta galimybe pasirinkti teis?s sumažinti apmokestinam?j? vert? ?gyvendinimo formas ir priemones. Šiuo reikalavimu siekiama užtikrinti sandori? teis?tum? ir nepažeidžiamas nei PVM neutralumo, nei proporcingumo principas.

18 Šiomis aplinkyb?mis *Naczelny S?d Administracyjny* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar tokia sąlyga, kaip nurodytoji [PVM įstatymo] 29 straipsnio 4a dalyje, pagal kurią teisė sumažinti sąskaitoje faktūroje nurodytą apmokestinamąjį vertę atsiranda, tik jei apmokestinamasis asmuo prieš pasibaigiant mokesčių deklaracijos už mokestinį laikotarpį, kuriuo prekė ar paslaugų pirkėjas gavo [patikslinamąjį] sąskaitą faktūrą, pateikimo terminui turi prekė ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad jis gavo šią sąskaitą faktūrą, gali pateikti ? [PVM] direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje, kurioje nustatyta, kad kai kaina sumažinama įvykdžius sandorą, apmokestinamoji vertė atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis, nurodytą sąlygą sąvoką, ir ar šia sąlyga nepažeidžiami PVM neutralumo ir proporcingumo principai?“

D?I prejudicinio klausimo

19 Pateiktu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar reikalavimas, pagal kurį pradinėje sąskaitoje faktūroje nurodytą apmokestinamąjį vertę galima sumažinti, tik jei apmokestinamasis asmuo turi prekė ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad jis gavo patikslinamąjį sąskaitą faktūrą, patenka ? PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nurodytą sąlygą sąvoką, ir ar toks reikalavimas draudžiamas PVM neutralumo ir proporcingumo principais.

20 D?I klausimo, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas reikalavimas patenka ? PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nurodytą sąlygą sąvoką, primintina, jog iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies ir 73 straipsnio matyti, kad pagal bendros PVM sistemos principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas jų kainai, ir kad apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekė tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio asmens arba iš trečiosios šalies už nurodytus sandorius.

21 Visų pirma kainos sumažinimo įvykdžius sandorą atveju PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytais sąlygomis.“

22 Be to, pagal šios direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti prievoles, kurias jos laiko būtomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos ? reikalavimų vienodai vertinti apmokestinamąjį asmenį vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų ir ši galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitą faktūrą išrašymu susijusias prievoles, be to, kurias nustatytos šios direktyvos 3 skyriuje.

23 Kadangi be jomis nustatytą apribojimą PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalies ir 273 straipsnio nuostatose nepatikslinamos nei sąlygos, nei prievolės, kurias valstybės narės gali nustatyti, reikia pripažinti, kad šiomis nuostatomis valstybės narės suteikiama laisvė spręsti, be kita ko, dėl formalumų, kuriuos šios valstybės mokesčių institucijoms turi įvykdyti apmokestinamieji asmenys, kad kainos sumažinimo įvykdžius sandorą atveju galėtų atitinkamai sumažinti apmokestinamąjį vertę.

24 Šiuo atveju akivaizdu, kad kainos sumažinimo įvykdžius sandorą atveju Lenkijos nacionalinės teisės nuostatose, nagrinėjamose pagrindinėje byloje, numatyta, kad atitinkamai sumažinti apmokestinamąjį vertę galima, tik jeigu apmokestinamasis asmuo turi prekė ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad gavo patikslinamąjį sąskaitą faktūrą, ir šiuo reikalavimu siekiama užtikrinti teisingą PVM surinkimą ir išvengti sukčiavimo, kaip tvirtina, be kita ko, Lenkijos vyriausybė.

25 Toks reikalavimas tuo pačiu metu patenka ? PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nurodytą

s?lygos s?vok? ir šios direktyvos 273 straipsnyje nurodyt? prievol?s s?vok?.

26 Kalbant apie klausim?, ar toks reikalavimas draudžiamas PVM neutralumo ir proporcingumo principais, reikia priminti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi valstyb?s nar?s ?pareigojamos sumažinti apmokestinam?j? vert? ir d?l to apmokestinamojo asmens mok?tino PVM sum? kiekvien? kart?, kai sudarius sandor? apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio (žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C?330/95, Rink. p. I?3801, 16 punkt?).

27 Šia nuostata ?tvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kur? apmokestinam?j? vert? sudaro faktiškai gautas atlygis ir d?l kurio mokes?i? administratorius negali gauti didesn?s PVM sumos nei ta, kuri? gavo apmokestinamasis asmuo (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Goldsmiths* 15 punkt?).

28 Iš teism? praktikos taip pat matyti, kad priemon?mis, kuriomis siekiama užkirsti keli? suk?iavimui ar mokes?i? vengimui, iš esm?s galima nukrypti nuo PVM apmokestinamosios vert?s laikymosi tiek, kiek griežtai b?tina šiam konkre?iam tikslui pasiekti. Iš ties? jomis turi b?ti kuo mažiau paveikiami PVM direktyvos tikslai ir principai, tod?l jos negali b?ti naudojamos taip, kad kelt? gr?sm? PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis S?jungos teis?s aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Goldsmiths* 21 punkt?; 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C?566/07, Rink. p. I?5295, 39 punkt? bei jame nurodyt? teismo praktik? ir 2011 m. sausio 27 d. Sprendimo *Vandoorne*, C?489/09, Rink. p. I?225, 27 punkt?).

29 Tod?l jei susigr?žinti PVM tampa ne?manoma arba pernelyg sud?tinga d?l prašymams sugr?žinti mokes?ius pateikti nustatyt? s?lyg?, pagal min?tus principus iš valstybi? nari? galima reikalauti numatyti priemones ir proced?rin? tvark?, b?tinas tam, kad apmokestinamasis asmuo gal?t? susigr?žinti s?skaitoje fakt?roje klaidingai nurodyt? mokest? (min?to Sprendimo *Stadeco* 40 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

30 Be to, kiek tai susij? su galimybe pagal PVM direktyvos 183 straipsn? numatyti, kad PVM skirtumas perkeliamas ? kit? mokestin? laikotarp? arba gr?žinamas, Teisingumo Teismas patikslino, kad valstybi? nari? šiuo atžvilgiu nustatyta tvarka negali b?ti pažeidžiamas mokes?io neutralumo principas taip, kad apmokestinamajam asmeniui tekt? visa ar dalis šio mokes?io naštos (2011 m. liepos 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Vengrij?*, C?274/10, Rink. p. I-7289, 45 punktas).

31 Teisingumo Teismas pažym?jo, kad tokia tvarka apmokestinamajam asmeniui turi b?ti leidžiama tinkamomis s?lygomis susigr?žinti vis? d?l PVM skirtumo atsiradusi? mokes?io permok?, o tai reiškia, kad skirtumas turi b?ti gr?žintas per proting? laikotarp? (min?to Sprendimo *Komisija prieš Vengrij?* 45 punktas).

32 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad tai, jog preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas turi preki? ar paslaug? pirk?jo patvirtinim?, kad gavo patikslinam?j? s?skait? fakt?r?, gali ?rodyti, jog pastarasis žino, kad turi apskai?iuoti galim? savo teis? ? PVM atskait? remdamasis šia patikslinam?ja s?skaita fakt?ra.

33 Nagrin?jamas reikalavimas iš esm?s gali prisid?ti tiek užtikrinant teising? PVM surinkim? ir užkertant keli? suk?iavimui, tiek pašalinant mokestin? pajam? praradimo rizik?. Remiantis tuo darytina išvada, kad Lenkijos Respublika neabejotinai teisi, jog šiuo reikalavimu siekiama teis?t? tiksl?, nurodyt? PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje ir 273 straipsnyje.

34 Lenkijos Respublika Teisingumo Teisme nurod?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas reikalavimas, pirma, taikomas tik vidaus sandoriams ir, antra, jam netaikoma jokia formos s?lyga ir d?l to jis gali b?ti ?gyvendintas bet kokia tinkama priemone. Šis reikalavimas gali b?ti vertinamas

kaip iš esmės pernelyg neapsunkinantis apmokestinamąjį asmenį, prekių tiekįjį ar paslaugų teikįjį.

35 Tačiau per posūdį KFP teigė, kad praktiškai administratorius priima tik konkrečios formos gavimo patvirtinimą, t. y. patikslinamosios sąskaitos faktūros kopiją, pažymėtą prekių ir paslaugų pirkėjo antspaudu.

36 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, kokią formą gavimo patvirtinimus priima mokesčių administratorius, kaip pagrindinį byloje nagrinėjamo reikalavimo laikymosi rodymą.

37 Be to, kadangi turėdamas aptariamą gavimo patvirtinimą prekių tiekėjas ir paslaugų teikėjas gali apskaičiuoti mokėtiną PVM remdamasis patikslintoje sąskaitoje faktūroje nurodytomis sumomis arba susigrąžinti visą mokesčių administratoriui sumokėtą PVM permoką, šiuo reikalavimu iš esmės nedaroma jokia PVM neutralumui.

38 Tačiau kadangi gavimo patvirtinimo turėjimas pagal nacionalinę teisę yra būtina sąlyga mokėtiną PVM apskaičiuoti remiantis patikslinamojoje sąskaitoje faktūroje nurodytomis sumomis ar susigrąžinti sumokėto PVM permoką, reikia konstatuoti, kad, atsižvelgiant į šio sprendimo 29–31 punktuose primintą teismo praktiką, PVM neutralumui daroma jokia, kai prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui neįmanoma ar pernelyg sudėtinga gauti tokį gavimo patvirtinimą per protingą laikotarpį.

39 Šiuo atžvilgiu KFP pažymėjo, ir niekas dėl to neprieštaravo, kad Lenkijos teisėje prekių ar paslaugų pirkėjui nenumatytas joks teisiškai privalomas pareigojimas patvirtinti patikslinamosios sąskaitos faktūros gavimą, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

40 Jeigu prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui tampa neįmanoma ar pernelyg sudėtinga dėl pagrindiniuose bylose nagrinėjamos sąlygos per protingą laikotarpį susigrąžinti PVM permoką, mokesčių administratoriui sumokėtą remiantis pradine sąskaita faktūra, PVM neutralumo ir proporcingumo principais reikalaujama, kad atitinkama valstybė narė leistų apmokestinamajam asmeniui kitomis priemonėmis nacionalinėms mokesčių institucijoms patvirtinti, pirma, jog atsižvelgęs į konkretaus atvejo aplinkybes jis įmėsi visą būtinių priemonių, kad įsitikintų, jog prekių ar paslaugų pirkėjas turi patikslinamąjį sąskaitą faktūrą ir su ja susipažino, ir, antra, kad atitinkamas sandoris iš tikrųjų vykdytas patikslinamojoje sąskaitoje faktūroje nurodytomis sąlygomis.

41 Šiuo atžvilgiu gali būti naudojamasi patikslinamosios sąskaitos faktūros ir prekių ar paslaugų pirkėjui išsiųsto priminimo atsiųsti gavimo patvirtinimą, kopijos, taip pat, kaip per posūdį niekam neprieštaraujant dėl šio klausimo tvirtino KFP, – mokėjimų rodymai ar buhalterinės apskaitos rašai, leidžiantys nustatyti prekių ar paslaugų pirkėjo faktiškai apmokestinamajam asmeniui sumokėtą sumą pagal atitinkamą sandorį.

42 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti:

– reikalavimas, pagal kurį pradinėje sąskaitoje faktūroje nurodytą apmokestinamąjį vertę galima sumažinti, tik jei apmokestinamasis asmuo turi prekių ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad gavo patikslinamąjį sąskaitą faktūrą, patenka į PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nurodytą sąlygos sąvoką,

– PVM neutralumo ir proporcingumo principais toks reikalavimas iš esmės nedraudžiamas. Tačiau kai apmokestinamajam asmeniui, prekių tiekėjui ar paslaugų teikėjui, per protingą

laikotarp? tampa ne?manoma ar pernelyg sud?tinga gauti tok? gavimo patvirtinim?, negali b?ti atsisakoma jam leisti kitomis priemon?mis nacionalin?ms mokes?i? institucijoms patvirtinti, pirma, jog atsižvelg?s ? konkretaus atvejo aplinkybes jis ?m?si vis? b?tin? priemoni?, kad ?sitikint?, jog preki? ar paslaug? pirk?jas turi patikslinam?j? s?skait? fakt?r? ir su ja susipažino, ir, antra, kad atitinkamas sandoris iš tikr?j? ?vykdytas patikslinamojoje s?skaitoje fakt?roje nurodytomis s?lygomis.

D?I bylin?jimosi išlaid?

43 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

Reikalavimas, pagal kur? pradin?je s?skaitoje fakt?roje nurodyt? apmokestinam?j? vert? galima sumažinti, tik jei apmokestinamasis asmuo turi preki? ar paslaug? pirk?jo patvirtinim?, kad gavo patikslinam?j? s?skait? fakt?r?, patenka ? 2006 m. lapkri?io 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB d?I prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos 90 straipsnio 1 dalyje nurodyt? s?lygos s?vok?.

PVM neutralumo ir proporcingumo principais toks reikalavimas iš esm?s nedraudžiamas. Ta?iau kai apmokestinamajam asmeniui, preki? tiek?jui ar paslaug? teik?jui, per proting? laikotarp? tampa ne?manoma ar pernelyg sud?tinga gauti tok? gavimo patvirtinim?, negali b?ti atsisakoma jam leisti kitomis priemon?mis nacionalin?ms mokes?i? institucijoms patvirtinti, pirma, jog atsižvelg?s ? konkretaus atvejo aplinkybes jis ?m?si vis? b?tin? priemoni?, kad ?sitikint?, jog preki? ar paslaug? pirk?jas turi patikslinam?j? s?skait? fakt?r? ir su ja susipažino, ir, antra, kad atitinkamas sandoris iš tikr?j? ?vykdytas patikslinamojoje s?skaitoje fakt?roje nurodytomis s?lygomis.

Parašai.

* Proceso kalba: lenk?.