

Lieta C-588/10

Minister Finansów

pret

Kraft Foods Polska SA

(Naczelny Sąd Administracyjny l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Nodok?i – PVN – Direkt?va 2006/112/EK – 90. panta 1. punkts – Cenas samazin?šana p?c dar?juma izpildes – Valsts tiesiskais regul?jums, kur? nodok?a b?zes samazin?šanai ir paredz?ts nosac?jums, ka pre?u vai pakalpojuma pieg?d?t?jam ir pre?u vai pakalpojumu sa??m?ja izdots apstiprin?jums par r??ina labojumu sa?emšanu – PVN neitralit?tes princips – Sam?r?guma princips

Sprieduma kopsavilkums

1. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Nodok?a b?ze – Samazin?šana anul?šanas, atteikuma, nemaks?šanas vai cenas samazin?šanas gad?jum?*

(Padomes Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkts)

2. *Noteikumi par nodok?iem – Ties?bu aktu saska?ošana – Apgroz?juma nodok?i – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Nodok?a b?ze – Samazin?šana anul?šanas, atteikuma, nemaks?šanas vai cenas samazin?šanas gad?jum? – Valsts tiesiskais regul?jums, kur? samazin?šanai ir paredz?ts nosac?jums, ka pre?u vai pakalpojumu pieg?d?t?jam ir to sa??m?ja izdots apstiprin?jums par r??ina labojumu sa?emšanu – Nodok?u neitralit?tes un sam?r?guma principu p?rk?pšana*

(Padomes Direkt?vas 2006/112 90. panta 1. punkts un 273. pants)

1. Pras?ba, saska?? ar kuru nodok?a b?zes, kas izriet no s?kotn?j? r??ina, samazin?šanai ir paredz?ts nosac?jums, ka nodok?a maks?t?js ir ieguvis apstiprin?jumu par r??ina labojumu sa?emšanu, ko izdevis pre?u vai pakalpojumu sa??m?js, ietilpst Direkt?vas 2006/112 par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 90. panta 1. punkt? noteiktaj? noteikumu j?dzien?.

(sal. ar 42. punktu un rezolut?vo da?u)

2. Pras?ba, saska?? ar kuru nodok?a b?zes, kas izriet no s?kotn?j? r??ina, samazin?šanai ir paredz?ts nosac?jums, ka nodok?a maks?t?js ir ieguvis apstiprin?jumu par r??ina labojumu sa?emšanu, ko izdevis pre?u vai pakalpojumu sa??m?js, b?t?b? nav pretrun? pievienot?s v?rt?bas nodok?a neitralit?tes, k? ar? sam?r?guma principiem. Tom?r, ja nodok?a maks?t?jam – pre?u vai pakalpojumu pieg?d?t?jam – izr?d?s neiesp?jami vai p?rk sarež??ti sa?emt sapr?t?g? termi?? š?du apstiprin?jumu par sa?emšanu, tam nevar liegt ar citiem l?dzek?iem pier?d?t valsts nodok?u iest?d?m, pirmk?rt, ka tas lietas apst?k?os ir izr?d?jis pietiekamu r?p?bu, lai nodrošin?tu, ka pre?u vai pakalpojumu sa??m?js sa?em r??ina labojumus un ar tiem iepaz?stas, un, otrk?rt, ka attiec?gais dar?jums tieš?m ir ?stenots saska?? ar min?tajos r??ina labojumos nor?d?tajiem nosac?jumiem.

Šaj? zi?? var tikt izmantotas r??ina labojumu un pre?u vai pakalpojumu sa??m?jam adres?tu atg?din?jumu, lai tas nos?t?tu apstiprin?jumu par sa?emšanu, kopijas, k? ar? samaksas pier?d?jumi vai tikt iesniegti gr?matved?bas dokumenti, kas ?auj konstat?t, k?du summu pre?u vai pakalpojumu sa??m?js faktiski ir samaks?jis nodok?a maks?t?jam saist?b? ar attiec?go dar?jumu.

(sal. ar 41. un 42. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2012. gada 26. janv?r? (*)

Nodok?i – PVN – Direkt?va 2006/112/EK – 90. panta 1. punkts – Cenas samazin?šana p?c dar?juma izpildes – Valsts tiesiskais regul?jums, kur? nodok?a b?zes samazin?šanai ir paredz?ts nosac?jums, ka pre?u vai pakalpojuma pieg?d?t?jam ir pre?u vai pakalpojumu sa??m?ja izdots apstiprin?jums par r??ina labojumu sa?emšanu – PVN neitralit?tes princips – Sam?r?guma princips

Lieta C?588/10

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Naczelny S?d Administracyjny* (Polija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2010. gada 16. septembr? un kas Ties? re?istr?ts 2010. gada 14. decembr?, tiesved?b?

Minister Finansów

pret

Kraft Foods Polska SA.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši U. Lehmuss [*U. Lõhmus*], A. Ross [*A. Rosas*], A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*] un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] (referents),

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?re K. Štranca-Slavi?eka [*K. Sztranc-S?awiczek*],

?emot v?r? rakstveida procesu un 2011. gada 15. novembra tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *Minister Finansów* v?rd? – J. Kvas?ickis [*J. Kwa?nicki*], juriskonsults,

- *Kraft Foods Polska SA* v?rd? – P. Žurovskis [*P. ?urowski*], nodok?u konsultants, un A. Smo?i?ska-Viš?oha [*A. Smoli?ska-Wi?nioch*], *adwokat*,
- Polijas vald?bas v?rd? – A. Krai?ska [*A. Krai?ska*] un A. Kramar?iks [*A. Kramarczyk*], k? ar? M. Špunars [*M. Szpunar*], p?rst?vji,
- Portug?les vald?bas v?rd? – L. Inešs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*], p?rst?vis,
- Eiropas Komisijas v?rd? – K. Hermane [*K. Herrmann*] un L. Losano Palasiosa [*L. Lozano Palacios*], p?rst?ves,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?tes uzklaus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu (OV L 347, 1. lpp.; turpm?k tekst? – “PVN direkt?va”) 90. panta 1. punkta, k? ar? pievienot?s v?rt?bas nodok?a (turpm?k tekst? – “PVN”) neitralit?tes un sam?r?guma principa interpret?ciju.
- 2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp *Minister Finansów* (Polijas finanšu ministrs) un *Kraft Foods Polska SA* (turpm?k tekst? – “*KFP*”) par individu?lu pazi?ojumu, kurš adres?ts *KFP* un kur? ir konstat?ta nodok?a b?zes samazin?šanas, pamatojoties uz labot? r??ina datumu, kas adres?ts l?gumsl?dz?jai pusei, nelikum?ba atbilstoši valsts tiesiskajam regul?jumam, k? ar? maks?jam? PVN summa, ja PVN deklar?cijas iesniegšanas dien? *KFP* r?c?b? nav bijis š?s l?gumsl?dz?jas puses izdots apliecin?jums par min?to r??ina labojumu sa?emšanu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Savien?bas tiesiskais regul?jums

- 3 PVN direkt?vas 1. panta 2. punkt? ir noteikts, ka “kop?j?s PVN sist?mas princips ir piem?rot prec?m un pakalpojumiem visp?r?ju nodokli par pat?ri?u, kas b?tu tieši proporcion?ls pre?u un pakalpojumu cenai neatkar?gi no to dar?jumu skaita, kas veikti ražošanas un izplat?šanas proces? pirms stadijas, kur? uzliek nodokli”.
- 4 Atbilstoši š?s direkt?vas 73. pantam “pre?u pieg?dei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. l?dz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli [nodok?a b?ze], ir visa summa, kas veido atl?dz?bu, kuru pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js par šiem dar?jumiem ir sa??mis vai sa?ems no pirc?ja, pakalpojumu sa??m?ja vai treš?s personas, tostarp subs?dijas, kas tieši saist?tas ar šo dar?jumu cen?m”.
- 5 Min?t?s direkt?vas 79. pant? ir paredz?ts:
“Summ?, kurai uzliek nodokli, [nodok?a b?z?] neietver š?das sast?vda?as:
a) cenu samazin?jumus atlaižu veid? par pirmstermi?a samaksu;
b) cenu atlaides un rabatus, ko pieš?ir pirc?jam vai pakalpojumu sa??m?jam un ko tas ieg?st dar?juma veikšanas laik?;

c) summas, ko nodokļa maksātājs saņem no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja kā tdu 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 “anulācijas, 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 nēdznēcēbē starp dalībvalstīm nerada formalitētes, šēērsējē robežas.

Pirmajā daļē paredzēto izvēles iespēju nevar izmantē tam, lai noteiktu citus ar rēēinu sagatavēšanu saistētus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodāēē.”

8 Atbilstēēē PVN direktīvas 183. pantam:

“Ja kādam taksācijas periodam atskaitēšanas summa pērsnēdz maksājamo PVN, dalībvalstis var saskaņā ar pašu pieēmtiem noteikumiem vai nu pērnest pērpalikumu uz nēkamo periodu, vai arī veikt atmaksēšanu.

Tomēr dalībvalstis var atteikties veikt pērnešanu vai atmaksēšanu, ja pērpalikuma summa ir nenēēēmēga.”

Valsts tiesiskais regulējums

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

“4.a Tam paredzētajos gadējumos nodokļa maksātējs var samazinē tēēinē noteikto nodokļa bēēzi, ar nosacējumu, ka viēš pirms termiēa, kas paredzēts PVN deklarācijas iesnēēēšanai par taksācijas periodu, kurē preces vai pakalpojuma ieguvējs ir saēēmis rēēina [labojumu], saēem apstiprinējumu par to, ka minētais ieguvējs ir saēēmis šē rēēinu. Ja preēu vai pakalpojuma ieguvējs saēēmis rēēinu pēc nodokļa deklarēšanai par attēēēgo taksācijas periodu paredzē tē termiēa beigēm, nodokļa maksātējam ir tiesēbas ēemt vērē rēēina [labojumu] taksācijas periodē, kurē viēš ir saēēmis apstiprinējumu no saēēmēja.

4.b Nosacējums, ka nodokļa maksātējs ir saēēmis apstiprinējumu par to, ka preces vai pakalpojuma ieguvējs ir saēēmis rēēinu, nav piemērojams šēdos gadējumos:

1) ja preces tiek eksportētas, preces tiek piegēdētas Kopienē vai arī tiek piegēdētas preces, kuras tiek aplēktas ar nodokliem ērvalstēs;

2) attēēēbē uz ieguvējiem, kuriem tiek pērdēta elektroenerēija vai termēlē enerēija, cauruēvadu gēze, telekomunikēciju vai radio pakalpojumi vai šē likuma 3. pielikuma 138. un 153.

pozīcijā minētie pakalpojumi.

4.c 4.a punkts ir piemērojams arī gadījumos, kad rādītājs tiek konstatēts kā attiecībā uz nodokļa summu un kad tiek pieņemts rādītājs, kurā ir norādīta lielāka summa nekā maksimālā nodokļa summa, labojums.”

Pamatprāva un prejudiciālie jautājumi

10 *KFP* darbojas pārtikas ražošanas un izplatīšanas jomā. Pārdodot savas preces daudziem līgumpartneriem, tā izsniedz ievērojamu skaitu rādītāju un rādītāju labojumu, kuri tiek izdoti it īpaši par saņemtajām atlaidēm, par preču atpakaļatdošanu un kādu gadījumu.

11 *KFP* regulāri tikai ar būtisku nokavēšanos saņem apstiprinājumus par rādītāja labojumu saņemšanu no saņēmējiem vai pat tos nesaņem. Lai iegūtu šādus apstiprinājumus par saņemšanu, bieži ir jāsēta 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 rādītāja, kas ņemts vērā PVN deklarācijā laikposmā, kurā minētais rādītājs ir izdots, labojumiem, lai gan šīs deklarācijas iesniegšanas brīdī tās rādītājs nebija apstiprinājuma par minēto rādītāja labojumu saņemšanu, nosūtīja *Minister Finansów* līgumu 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 maksājamo PVN summas ir atkarīgas no tā, vai tā rādītājs ir saņēmēja izdots apstiprinājums par rādītāja labojumu saņemšanu, un praktiskajām grūtībām, ar ko *KFP* varētu sastapties, lai saņemtu šo apstiprinājumu par saņemšanu, neesot nekādas nozīmes.

14 Pēc neaizpildītas administratīvās sūdzības *KFP* vēršas *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 pārkāpuma 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 punkts ir noteikts pienākums nodokļa maksātājam, kas vēlas samazināt summu, kurai tiek uzlikts nodoklis, saņemt pierādījumu par rādītāja 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 rādītāja labojumu saņemšanu, un tas, ka valsts likumdevējs ir ieviesis šādu pienākumu, ir pretrunā PVN neitralitātes un samērīguma principam. Šīs valsts tiesību normas sekas būtu faktiskās samazinātās nodokļa bāzes neņemšana vērā, uzliekot nodokļus un paredzot formālas prasības, kas pārsniedz to, kas vajadzīgs, lai kontrolētu iespējamo kļūšanu.

17 *Minister Finansów* iesniedz jautājumus iesniedza kasācijas sūdzību par šo spriedumu. Viņš uzskata, ka, prasot apstiprinājumu par rādītāja labojumu saņemšanu, valsts likumdevējs ir tikai izmantojis tam PVN direktīvā atzītās tiesības izvēlēties tiesību samazināt nodokļa bāzi īstenošanas formas un līdzekļus. Šīs prasības esot vērsta uz to, lai nodrošinātu darījumu likumību, un ar to netiekot pārkāpti ne PVN neitralitātes, ne samērīguma principi.

18 Šķados 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 pāc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi tiek samazināta nodokļa bāze, šo noteikumu jūdzienā ietilpst tās nosacījums, kāds ir paredzēts [Likuma par PVN] 29. panta 4.a punktā, saskaņā ar kuru tiesbūm samazināt izdotajam 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 rēķinā labojumu, saņem apstiprinājumu par to, ka preces vai pakalpojuma, par kuru ir izdots rēķins, ieguvējs ir saņēmis rēķinā 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 sēkotnājam rēķinā, samazināšanai ir paredzēts nosacījums, ka nodokļa maksātājs ir ieguvis apstiprinājumu par rēķinā labojumu saņemšanu, ko izdevis preču vai pakalpojumu saņēmējs, ietilpst PVN direktīvas 90. panta 1. punktā noteiktajam noteikumu jūdzienā 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 norādītajam noteikumu jūdzienā, 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 vispārējais patērētāja 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 pāc 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 ieviesta vienlīdzīga attieksme pret iekšējiem darījumiem un darījumiem, ko starp dalībvalstīm veic nodokļa maksātāji, kā tirdzniecībā starp dalībvalstīm šie pienākumi netiek piemēroti formalitētām, 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 ierēpus tajās noteiktajam robežām var paredzēt, ir jākonstatē, ka šīs tiesības normas piešķir dalībvalstīm rēķināties brīvību, it īpaši attiecībā uz formalitētām, kas nodokļa maksātājiem ir jāizpilda attiecīgās valsts nodokļu iestādēs, lai saņemtu attiecīgu nodokļa bāzes samazinājumu gadījumā, ja cena ir samazināta pāc darījuma izpildes.

24 Šaj? gad?jum? ir skaidrs, ka tad, ja cena tiek samazin?ta p?c dar?juma izpildes, pamatliet? apl?kotaj? Polijas tiesiskaj? regul?jum? atbilstošam nodok?a b?zes samazin?jumam ir noteikts nosac?jums, ka nodok?a maks?t?js ir sa??mis apstiprin?jumu par to, ka pre?u vai pakalpojumu pirc?js ir sa??mis r??ina labojumus, un ka š? pras?ba ir v?rstā uz to, lai nodrošin?tu pareizu PVN piedzi?u un nov?rstu kr?pšanu, k? to it ?paši apgalvo Polijas vald?ba.

25 Š?da pras?ba attiecas vienlaikus gan uz PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? nor?d?to noteikumu j?dzienu, gan uz š?s direkt?vas 273. pant? nor?d?to pien?kumu.

26 Attiec?b? uz jaut?jumu, vai š?da pras?ba nav pretrun? PVN neitralit?tes un sam?r?guma principam, ir j?atg?dina, ka PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? dal?bvalst?m ir noteikts pien?kums samazin?t nodok?a b?zi un t?tad PVN summu, kas nodok?a maks?t?jam j?maks?, katreiz, kad p?c dar?juma nosl?gšanas nodok?a maks?t?js nav sa??mis da?u no atl?dz?bas vai visu atl?dz?bu (skat. 1997. gada 3. j?lija spriedumu liet? C?330/95 *Goldsmiths, Recueil*, I?3801. lpp., 16. punkts).

27 Šaj? ties?bu norm? izpaužas PVN direkt?vas pamatprincips, ka nodok?a b?zi veido faktiski sa?emt? atl?dz?ba, un t?tad nenov?ršams secin?jums ir t?ds, ka nodok?u administr?cija nevar piedz?t k? PVN summu, kas p?rsniedz nodok?a maks?t?ja sa?emto summu (skat. šaj? zi?? iepriekš min?to spriedumu liet? *Goldsmiths*, 15. punkts).

28 No judikat?ras izriet ar?, ka pas?kumi, ko dal?bvalstis var ieviest, lai pareizi iekas?tu nodok?us un nov?rstu kr?pšanu, nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs šo m?r?u sasniegšanai. T?tad tos nedr?kst izmantot t?, ka tie ietekm? PVN neitralit?ti, kas ir ar Savien?bas ties?bu aktiem šaj? jom? ieviest?s kop?j?s PVN sist?mas pamatprincips (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Goldsmiths*, 21. punkts; 2009. gada 18. j?nija spriedumu liet? C?566/07 *Stadeco*, Kr?jums, I?5295. lpp., 39. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? 2011. gada 27. janv?ra spriedumu liet? C?489/09 *Vandoorne*, Kr?jums, I?225. lpp., 27. punkts).

29 L?dz ar to, ja nav iesp?jams pan?kt PVN atmaks?šanu vai t? k??st p?rm?r?gi gr?ta nosac?jumu, pie k?diem var pras?t nodok?a atmaks?šanu, d??, atbilstoši min?tajiem principiem dal?bvalstis var paredz?t l?dzek?us un procesu?lus noteikumus, kas ?auj min?tajam nodok?a maks?t?jam atg?t nodokli, par kuru ir k??daini izrakst?ts r??ins (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Stadeco*, 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 Run?jot par iesp?ju, pamatojoties uz PVN direkt?vas 183. pantu, paredz?t, ka p?rmaks?tais PVN tiek p?rņests uz n?kamo taks?cijas periodu vai ar? atmaks?ts, Tiesa ir preciz?jusi, ka ar dal?bvalstu šaj? zi?? paredz?tajiem noteikumiem nedr?kst tikt p?rk?pts nodok?u sist?mas neitralit?tes princips, liekot nodok?a maks?t?jam piln?b? vai da??ji uz?emties šo nodok?a nastu (2011. gada 28. j?lija spriedums liet? C?274/10 Komisija/Ung?rija, Kr?jums, I?7289. lpp., 45. punkts).

31 Tiesa ir uzsv?rusi, ka š?diem noteikumiem ir j??auj nodok?a maks?t?jam ar atbilstošiem nosac?jumiem atg?t visu par?du, kas izriet no š? p?rmaks?t? PVN, un tas noz?m?, ka atmaks?šana ir j?veic sapr?t?g? termi?? (iepriekš min?tais spriedums liet? Komisija/Ung?rija, 45. punkts).

32 Šaj? gad?jum? ir j?konstat?, ka tas, ka pre?u vai pakalpojumu sniedz?js ir ieguvis pre?u vai pakalpojumu sa??m?ja izdotu apstiprin?jumu par r??ina labojumu sa?emšanu, var b?t pier?d?jums, ka p?d?jais ir inform?ts, ka vi?am, ?stenojot t? varb?t?j?s ties?bas uz PVN atskait?šanu, tas ir j?apr??ina, pamatojoties uz min?tajiem r??ina labojumiem.

33 Apl?kot? pras?ba b?t?b? var gan veicin?t pareizu PVN piedzi?as nodrošin?šanu un nov?rst kr?pšanu, gan ar? likvid?t risku zaud?t budžeta ie??umus. No t? izriet, ka Polijas Republika pamatoti var apgalvot, ka š? pras?ba atbilst PVN direkt?vas 90. panta 1. punkt? un 273. pant? noteiktajiem likum?gajiem m?r?iem.

34 Polijas Republika Ties? nor?d?ja, ka pamatliet? apl?kot? pras?ba, pirmk?rt, ir piem?rojama tikai iekš?jiem dar?jumiem un, otrk?rt, nav saist?ta ne ar k?d?m formas pras?b?m un t?d?j?di to var izpild?t ar jebk?du piem?rotu l?dzek?u pal?dz?bu. Š? pras?ba varot tikt uzskat?ta par t?du, kas princip? nav p?r?k trauc?joša nodok?a maks?t?jiem – pre?u vai pakalpojumu pieg?d?t?jiem.

35 Tom?r KFP tiesas s?d? apgalvoja, ka praks? administr?cija akcept? tikai viena ?paša veida apstiprin?jumu par sa?emšanu, proti, r??ina labojumu kopiju ar pre?u un pakalpojumu sa??m?ja uzliktu spiedogu.

36 Iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, k?da veida apstiprin?jumus par sa?emšanu nodok?u administr?cija akcept? k? pier?d?jumus, ka ir izpild?ta pamatliet? apl?kot? pras?ba.

37 Turkl?t, t? k? attiec?g? apstiprin?juma par sa?emšanu sa?emšana ?auj pre?u un pakalpojumu pieg?d?t?jam apr??in?t maks?jamo PVN, pamatojoties uz r??ina labojumos nor?d?taj?m summ?m, vai atg?t visu nodok?u administr?cijai p?rmaks?to PVN, š? pras?ba b?t?b? neietekm? PVN neitralit?ti.

38 Tom?r, t? k? apstiprin?juma par sa?emšanu sa?emšana saska?? ar valsts ties?b?m ir nosac?jums *sine qua non* PVN, kas j?maks?, pamatojoties uz summ?m, kas nor?d?tas r??ina labojumos, apr??in?šanai vai p?rmaks?t? PVN atg?šanai, ir j?konstat?, ka, iev?rojot š? sprieduma 29.–31. punkt? atg?din?to judikat?ru, PVN neitralit?te tiek ietekm?ta, ja pre?u vai pakalpojumu pieg?d?t?jam nav iesp?jams vai ir p?rm?r?gi gr?ti sa?emt š?du apstiprin?jumu par sa?emšanu sapr?t?g? termi??.

39 Šaj? zi?? KFP preciz?ja, kas nav ticis apstr?d?ts, ka Polijas ties?b?s pre?u vai pakalpojumu sa??m?jam nav paredz?ts nek?ds juridiski saistošs pien?kums pazi?ot par r??ina labojumu sa?emšanu; tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

40 Ja pamatliet? apl?kot? nosac?juma d?? pre?u vai pakalpojumu sniedz?jam k??st neiesp?jami vai p?r?k sarež??ti atg?t PVN, kas, pamatojoties uz s?kotn?jo r??inu, ir p?rmaks?ts nodok?u administr?cijai, PVN neitralit?tes un sam?r?guma princips prasa, lai attiec?g? dal?bvalsts at?autu nodok?a maks?t?jam ar citiem l?dzek?iem pier?d?t valsts nodok?u iest?d?m, pirmk?rt, ka tas lietas apst?k?os ir izr?d?jis pietiekamu r?p?bu, lai nodrošin?tu, ka pre?u vai pakalpojumu sa??m?js sa?em r??ina labojumus un ar tiem iepaz?stas, un, otrk?rt, ka attiec?gais dar?jums tieš?m ir ?stenots saska?? ar min?tajos r??ina labojumos nor?d?tajiem nosac?jumiem.

41 Šaj? zi?? var tikt izmantotas r??ina labojumu un pre?u vai pakalpojumu sa??m?jam adres?tu atg?din?jumu, lai tas nos?t?tu apstiprin?jumu par sa?emšanu, kopijas, k? ar?, k? to KFP apgalvoja tiesas s?d?, kas nav ticis apstr?d?ts, samaksas pier?d?jumi vai tikt iesniegti gr?matved?bas dokumenti, kas ?auj konstat?t, k?du summu pre?u vai pakalpojumu sa??m?js faktiski ir samaks?jis nodok?a maks?t?jam saist?b? ar attiec?go dar?jumu.

42 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka:

– pras?ba, saska?? ar kuru nodok?a b?zes, kas izriet no s?kotn?j? r??ina, samazin?šanai ir paredz?ts nosac?jums, ka nodok?a maks?t?js ir ieguvis apstiprin?jumu par r??ina labojumu sa?emšanu, ko izdevis pre?u vai pakalpojumu sa??m?js, ietilpst PVN direkt?vas 90. panta 1.

punkt? noteiktaj? noteikumu j?dzien?;

– Š?da pras?ba b?t?b? nav pretrun? PVN neitralit?tes, k? ar? sam?r?guma principi?m. Tom?r, ja nodok?a maks?t?jam – pre?u vai pakalpojumu pieg?d?t?jam – izr?d?s neiesp?jami vai p?r?k sarež??ti sa?emt sapr?t?g? termi?? š?du apstiprin?jumu par sa?emšanu, tam nevar liegt ar citiem l?dzek?iem pier?d?t valsts nodok?u iest?d?m, pirmk?rt, ka tas lietas apst?k?os ir izr?d?jis pietiekamu r?p?bu, lai nodrošin?tu, ka pre?u vai pakalpojumu sa??m?js sa?em r??ina labojumus un ar tiem iepaz?stas, un, otrk?rt, ka attiec?gais dar?jums tieš?m ir ?stenots saska?? ar min?tajos r??ina labojumos nor?d?tajiem nosac?jumiem.

Par ties?šan?s izdevumiem

43 Attiec?b? uz pamatlietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (otr? pal?ta) nospriež:

Pras?ba, saska?? ar kuru nodok?a b?zes, kas izriet no s?kotn?j? r??ina, samazin?šanai ir paredz?ts nosac?jums, ka nodok?a maks?t?js ir ieguvis apstiprin?jumu par r??ina labojumu sa?emšanu, ko izdevis pre?u vai pakalpojumu sa??m?js, ietilpst Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 90. panta 1. punkt? noteiktaj? noteikumu j?dzien?.

Š?da pras?ba b?t?b? nav pretrun? PVN neitralit?tes, k? ar? sam?r?guma principi?m. Tom?r, ja nodok?a maks?t?jam – pre?u vai pakalpojumu pieg?d?t?jam – izr?d?s neiesp?jami vai p?r?k sarež??ti sa?emt sapr?t?g? termi?? š?du apstiprin?jumu par sa?emšanu, tam nevar liegt ar citiem l?dzek?iem pier?d?t valsts nodok?u iest?d?m, pirmk?rt, ka tas lietas apst?k?os ir izr?d?jis pietiekamu r?p?bu, lai nodrošin?tu, ka pre?u vai pakalpojumu sa??m?js sa?em r??ina labojumus un ar tiem iepaz?stas, un, otrk?rt, ka attiec?gais dar?jums tieš?m ir ?stenots saska?? ar min?tajos r??ina labojumos nor?d?tajiem nosac?jumiem.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – po?u.