TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. sausio 26 d.*

„Apmokestinimas — PVM — Direktyva 2006/112/EB — 90 straipsnio 1 dalis — Kainos sumažinimas įvykdžius sandorį — Nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos apmokestinamąją vertę galima sumažinti, tik jei prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas turi prekių ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad jis gavo patikslinamąją sąskaitą faktūrą — PVM neutralumo principas — Proporcingumo 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. Lõhmus, A. Rosas, A. Ó Caoimh ir A. Arabadjiev (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė K. Sztranc-Sławiczek,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Minister Finansów*, atstovaujamo patarėjo teisės klausimais J. Kwaśnicki,

— *Kraft Food Polska SA*, atstovaujamos patarėjo mokesčių klausimais P. Żurowski ir advokatės A. Smolińska-Wiśnioch,

— 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,

* Proceso kalba: lenkų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

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 principą prekės ir paslaugos apmokestinamos bendru vartojimo mokesčiu, kuris yra proporcingas prekių 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 atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina 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 suteiktų ir jo įgytų įvairių kainų nuolaidų;

c) sumų, kurias apmokestinamasis asmuo gavo iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens išlaidoms pastarojo asmens vardu ir jo naudai padengti ir kurios jo apskaitoje įrašytos į tarpinę sąskaitą.

Apmokestinamasis asmuo privalo pateikti faktiškų pirmosios pastraipos c punkte nurodytų išlaidų įrodymus ir negali atskaityti PVM, kuris galėjo būti apskaičiuotas.“

6 Pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalį „anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba, kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybių narių nustatytomis sąlygomis.“

7 Šios direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles be tų, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

8 Pagal PVM direktyvos 183 straipsnį:

„Kai tam tikrą mokestinį laikotarpį atskaityta PVM suma viršija mokėtino PVM sumą, valstybės narės gali arba grąžinti šį skirtumą, arba jį perkelti į kitą laikotarpį jų pačių nustatytomis sąlygomis.

Tačiau valstybės narės gali atsisakyti grąžinti ar perkelti skirtumą, jei jo suma nedidelė.“

Nacionalinės teisės aktai

9 2004 m. kovo 11 d. Prekių ir paslaugų mokesčio įstatymo (*ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług*, Dz. U. Nr. 54, poz. 535, toliau – PVM įstatymas) 29 straipsnio 4a–4c dalyse numatyta:

„4a. Numatytais atvejais apmokestinamasis asmuo gali sumažinti sąskaitoje faktūroje nurodytą apmokestinamąją vertę, jeigu prieš pasibaigiant PVM deklaracijos už mokestinį laikotarpį, kuriuo prekės ar paslaugos pirkėjas gavo patikslinamąją sąskaitą faktūrą, pateikimo terminui jis turi pirkėjo patvirtinimą, kad jis gavo šią sąskaitą faktūrą. Kai prekės ar paslaugos pirkėjas gauna sąskaitą faktūrą pasibaigus mokesčio deklaracijos už mokestinį laikotarpį pateikimo terminui, apmokestinamasis asmuo turi teisę atsižvelgti į patikslinamąją sąskaitą faktūrą tą mokestinį laikotarpį, kuriuo jis iš pirkėjo gauna gavimo patvirtinimą.

4b. Apmokestinamajam asmeniui keliama sąlyga gauti prekės ar paslaugos pirkėjo patvirtinimą, kad jis gavo sąskaitą faktūrą, netaikoma:

1) prekių eksporto, tiekimo Bendrijos viduje ir prekių tiekimo, kurio apmokestinimo vieta yra ne šalies teritorijoje, atveju;

2) pirkėjų, kuriems tiekiama elektros ir šilumos energija, dujos, teikiamos telekomunikacijų ir radiokomunikacijų paslaugos bei šio įstatymo 3 priedo 138 ir 153 punktuose nurodytos paslaugos, atžvilgiu.

4c. 4a dalies nuostata taip pat taikoma tuo atveju, kai nustatoma, kad sąskaitoje faktūroje nurodyta neteisinga mokesčio suma ir kai išrašoma sąskaitos faktūros, kurioje nurodyta didesnė nei mokėtino mokesčio suma, patikslinamoji sąskaita faktūra.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 KFP vykdo veiklą maisto produktų gamybos ir platinimo srityje. Parduodama savo produktus daugeliui kontrahentų ji išrašo daug sąskaitų faktūrų ir patikslinamųjų sąskaitų faktūrų; šias išrašo, be kita ko, dėl nuolaidų suteikimo, prekių grąžinimo ir klaidų atveju.

11 Dažnai atsitinka, jog pirkėjų patvirtinimus, kad jie gavo patikslinamąsias sąskaitas faktūras, KFP gauna daug vėliau ar visai jų negauna. Siekiant gauti tokius gavimo patvirtinimus dažnai reikia išsiųsti priminimus, taip pat pasikeisti laiškais, ir kyla pareiga stebėti, ar šie gavimo patvirtinimai gauti.

12 Manydama, kad turi teisę sumažinti apmokestinamąją vertę ir mokėtino PVM sumą remdamasi patikslinamąja sąskaita faktūra, atsižvelgdama į ją PVM deklaracijoje už laikotarpį, kuriuo ši sąskaita faktūra išrašyta, net jei šios deklaracijos pateikimo dieną ji neturi patikslinamosios sąskaitos faktūros gavimo patvirtinimo, KFP pateikė *Minister Finansów* prašymą patvirtinti, kad PVM įstatymo 29 straipsnį ji supranta teisingai.

13 2009 m. balandžio 10 d. individualiame išaiškinime *Minister Finansów* nusprendė, kad pažodžiui skaitant šio įstatymo 29 straipsnio 4a dalį darytina išvada, jog pardavėjas gali sumažinti mokėtiną PVM tik tada, jei turi pirkėjo patvirtinimą, kad jis gavo patikslinamąją sąskaitą faktūrą, o praktiniai sunkumai, kuriuos gali patirti KFP, kad gautų šį gavimo patvirtinimą, yra visiškai nesvarbūs.

14 Atmetus administracinį skundą KFP kreipėsi į *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie* (Varšuvos administracinis teismas), remdamasi, pirma, PVM įstatymo 29 straipsnio 4a ir 4c dalių, skaitomų kartu su PVM direktyvos 73 ir 79 straipsniais, pažeidimu, kilusiu dėl PVM neutralumo principo pažeidimo, antra, proporcingumo principo, trečia, Sąjungos teisės viršenybės principo, ir, ketvirta, procesinių taisyklių pažeidimu, dėl, be kita ko, atsisakymo taikyti Teisingumo Teismo praktiką.

15 *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie*, pirma, laikėsi nuomonės, kad PVM įstatymo 29 straipsnio 4a dalimi apmokestinamasis asmuo, norintis sumažinti apmokestinamąją vertę, įpareigojamas gauti patikslinamosios sąskaitos faktūros įteikimo prekių ar paslaugų pirkėjui įrodymą.

16 Antra, šis teismas nusprendė, kad šio įstatymo 29 straipsnio 4a dalis prieštarauja Sąjungos teisei, nes PVM direktyvos 73–92 straipsniuose nenumatyta pareiga turėti patikslinamosios sąskaitos faktūros gavimo patvirtinimą ir kad nacionalinės teisės aktų leidėjui nustatant tokią pareigą pažeidžiami PVM neutralumo ir proporcingumo principai. Iš tiesų dėl šios nacionalinės teisės nuostatos neatsižvelgiama į faktinę sumažintą apmokestinamąją vertę ir numatomi formalūs reikalavimai, viršijantys tai, kas būtina siekiant kontroliuoti galimus piktnaudžiavimus.

17 *Minister Finansów* pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Jo nuomone, reikalaudamas patikslinamosios sąskaitos faktūros gavimo patvirtinimo, nacionalinės teisės aktų leidėjas tik pasinaudojo PVM direktyva jam suteikta galimybe pasirinkti teisės sumažinti apmokestinamąją vertę įgyvendinimo formas ir priemones. Šiuo reikalavimu siekiama užtikrinti sandorių teisėtumą ir nepažeidžiamas nei PVM neutralumo, nei proporcingumo principas.

18 Šiomis aplinkybėmis *Naczelny Sąd Administracyjny* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

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

Dėl prejudicinio klausimo

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

20 Dėl klausimo, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas reikalavimas patenka į PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nurodytą sąlygos 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 atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už nurodytus sandorius.

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

22 Be to, pagal šios direktyvos 273 straipsnį valstybės narės gali nustatyti prievoles, kurias jos laiko būtinomis siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimą vienodai vertinti apmokestinamųjų asmenų 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 sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be tų, kurios nustatytos šios direktyvos 3 skyriuje.

23 Kadangi be jomis nustatytų apribojimų 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 valstybėms narėms suteikiama laisvė spręsti, be kita ko, dėl formalumų, kuriuos šių valstybių mokesčių institucijoms turi įvykdyti apmokestinamieji asmenys, kad kainos sumažinimo įvykdžius sandorį atveju galėtų atitinkamai sumažinti apmokestinamąją vertę.

24 Šiuo atveju akivaizdu, kad kainos sumažinimo įvykdžius sandorį atveju Lenkijos nacionalinės teisės nuostatose, nagrinėjamose pagrindinėje byloje, numatyta, kad atitinkamai sumažinti apmokestinamąją vertę galima, tik jeigu apmokestinamasis asmuo turi prekių ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad gavo patikslinamąją 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 į PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nurodytą sąlygos sąvoką ir šios direktyvos 273 straipsnyje nurodytą prievolės sąvoką.

26 Kalbant apie klausimą, ar toks reikalavimas draudžiamas PVM neutralumo ir proporcingumo principais, reikia priminti, kad PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalimi valstybės narės įpareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę ir dėl to apmokestinamojo asmens mokėtino PVM sumą kiekvieną kartą, kai sudarius sandorį apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio (žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, Rink. p. I-3801, 16 punktą).

27 Šia nuostata įtvirtinamas pagrindinis PVM direktyvos principas, pagal kurį apmokestinamąją vertę sudaro faktiškai gautas atlygis ir dėl kurio mokesčių administratorius negali gauti didesnės PVM sumos nei ta, kurią gavo apmokestinamasis asmuo (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Goldsmiths* 15 punktą).

28 Iš teismų praktikos taip pat matyti, kad priemonėmis, kuriomis siekiama užkirsti kelią sukčiavimui ar mokesčių vengimui, iš esmės galima nukrypti nuo PVM apmokestinamosios vertės laikymosi tiek, kiek griežtai būtina šiam konkrečiam tikslui pasiekti. Iš tiesų jomis turi būti kuo mažiau paveikiami PVM direktyvos tikslai ir principai, todėl jos negali būti naudojamos taip, kad keltų grėsmę PVM neutralumui, kuris yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Goldsmiths* 21 punktą; 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Stadeco*, C-566/07, Rink. p. I-5295, 39 punktą bei jame nurodytą teismo praktiką ir 2011 m. sausio 27 d. Sprendimo *Vandoorne*, C-489/09, Rink. p. I-225, 27 punktą).

29 Todėl jei susigrąžinti PVM tampa neįmanoma arba pernelyg sudėtinga dėl prašymams sugrąžinti mokesčius pateikti nustatytų sąlygų, pagal minėtus principus iš valstybių narių galima reikalauti numatyti priemones ir procedūrinę tvarką, būtinas tam, kad apmokestinamasis asmuo galėtų susigrąžinti sąskaitoje faktūroje klaidingai nurodytą mokestį (minėto Sprendimo *Stadeco* 40 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

30 Be to, kiek tai susiję su galimybe pagal PVM direktyvos 183 straipsnį numatyti, kad PVM skirtumas perkeliamas į kitą mokestinį laikotarpį arba grąžinamas, Teisingumo Teismas patikslino, kad valstybių narių šiuo atžvilgiu nustatyta tvarka negali būti pažeidžiamas mokesčių neutralumo principas taip, kad apmokestinamajam asmeniui tektų visa ar dalis šio mokesčio naštos (2011 m. liepos 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Vengriją*, C-274/10, Rink. p. I-7289, 45 punktas).

31 Teisingumo Teismas pažymėjo, kad tokia tvarka apmokestinamajam asmeniui turi būti leidžiama tinkamomis sąlygomis susigrąžinti visą dėl PVM skirtumo atsiradusią mokesčio permoką, o tai reiškia, kad skirtumas turi būti grąžintas per protingą laikotarpį (minėto Sprendimo *Komisija prieš Vengriją* 45 punktas).

32 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad tai, jog prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas turi prekių ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad gavo patikslinamąją sąskaitą faktūrą, gali įrodyti, jog pastarasis žino, kad turi apskaičiuoti galimą savo teisę į PVM atskaitą remdamasis šia patikslinamąja sąskaita faktūra.

33 Nagrinėjamas reikalavimas iš esmės gali prisidėti tiek užtikrinant teisingą PVM surinkimą ir užkertant kelią sukčiavimui, tiek pašalinant mokestinių pajamų praradimo riziką. Remiantis tuo darytina išvada, kad Lenkijos Respublika neabejotinai teisi, jog šiuo reikalavimu siekiama teisėtų tikslų, nurodytų PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje ir 273 straipsnyje.

34 Lenkijos Respublika Teisingumo Teisme nurodė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas reikalavimas, pirma, taikomas tik vidaus sandoriams ir, antra, jam netaikoma jokia formos sąlyga ir dėl to jis gali būti įgyvendintas bet kokia tinkama priemone. Šis reikalavimas gali būti vertinamas kaip iš esmės pernelyg neapsunkinantis apmokestinamųjų asmenų, prekių tiekėjų ar paslaugų teikėjų.

35 Tačiau per posėdį 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, kokių formų gavimo patvirtinimus priima mokesčių administratorius, kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamo reikalavimo laikymosi įrodymą.

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 įtakos 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 teismų praktiką, PVM neutralumui daroma įtaka, 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 įpareigojimas 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 pagrindinėje byloje 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 ėmėsi visų būtinų priemonių, kad įsitikintų, jog prekių ar paslaugų pirkėjas turi patikslinamąją sąskaitą faktūrą ir su ja susipažino, ir, antra, kad atitinkamas sandoris iš tikrųjų įvykdytas patikslinamojoje sąskaitoje faktūroje nurodytomis sąlygomis.

41 Šiuo atžvilgiu gali būti naudojamos patikslinamosios sąskaitos faktūros ir prekių ar paslaugų pirkėjui išsiųsto priminimo atsiųsti gavimo patvirtinimą, kopijos, taip pat, kaip per posėdį niekam neprieštaraujant dėl šio klausimo tvirtino KFP, – mokėjimų įrodymai ar buhalterinės apskaitos įrašai, 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 apmokestinamąją vertę galima sumažinti, tik jei apmokestinamasis asmuo turi prekių ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad gavo patikslinamąją 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 laikotarpį tampa neįmanoma ar pernelyg sudėtinga gauti tokį gavimo patvirtinimą, negali būti atsisakoma jam leisti kitomis priemonėmis nacionalinėms mokesčių institucijoms patvirtinti, pirma, jog atsižvelgęs į konkretaus atvejo aplinkybes jis ėmėsi visų būtinų priemonių, kad įsitikintų, jog prekių ar paslaugų pirkėjas turi patikslinamąją sąskaitą faktūrą ir su ja susipažino, ir, antra, kad atitinkamas sandoris iš tikrųjų įvykdytas patikslinamojoje sąskaitoje faktūroje nurodytomis sąlygomis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

43 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

Reikalavimas, pagal kurį pradinėje sąskaitoje faktūroje nurodytą apmokestinamąją vertę galima sumažinti, tik jei apmokestinamasis asmuo turi prekių ar paslaugų pirkėjo patvirtinimą, kad gavo patikslinamąją sąskaitą faktūrą, patenka į 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 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 laikotarpį tampa neįmanoma ar pernelyg sudėtinga gauti tokį gavimo patvirtinimą, negali būti atsisakoma jam leisti kitomis priemonėmis nacionalinėms mokesčių institucijoms patvirtinti, pirma, jog atsižvelgęs į konkretaus atvejo aplinkybes jis ėmėsi visų būtinų priemonių, kad įsitikintų, jog prekių ar paslaugų pirkėjas turi patikslinamąją sąskaitą faktūrą ir su ja susipažino, ir, antra, kad atitinkamas sandoris iš tikrųjų įvykdytas patikslinamojoje sąskaitoje faktūroje nurodytomis sąlygomis.

Parašai.