TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2014. gada 15. maijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — 90. pants — Nodokļa bāzes samazināšana — Dalībvalstu pienākumu apjoms — Tieša iedarbība

Lieta C-337/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Kúria* (Ungārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 23. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 20. jūnijā, tiesvedībā

Almos Agrárkülkereskedelmi Kft

pret

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága .

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents) un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

ģenerāladvokāts P. Kruss Viljalons [*P. Cruz Villalón*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft* vārdā – *T. Garadnai*, *ügyvéd*,

— Ungārijas valdības vārdā – *Z. Fehér* un *K. Szíjjártó*, pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā – *M. Germani*, pārstāve,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *S. Brighouse*, pārstāve, kurai palīdz *R. Hill*, *barrister*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *A. Sipos*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

* Tiesvedības valoda – ungāru.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 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. pantu.

2 Šis lūgums radās saistībā ar prāvu starp *Almos Agrárkülkereskedelmi Kft* (turpmāk tekstā – "*Almos*") un *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Közép-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága* (Valsts nodokļu un muitas iestāde, Reģionālā Centrālungārijas finanšu direkcija; turpmāk tekstā – "nodokļu iestāde") saistībā ar otrās minētās atteikumu atzīt koriģējumu rēķinā, ko *Almos* gribēja panākt, lai saņemtu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") bāzes samazinājumu līguma neizpildes dēļ.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas VII sadaļā "Summa, kurai uzliek nodokli" tostarp ir 73. un 90. pants.

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 73. pantu:

"Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, 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 Atbilstoši minētās direktīvas 90. pantam:

"1. Anulēšanas [atcelšanas], 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.

2. Pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā dalībvalstis var atkāpties no 1. punkta."

6 Šīs pašas 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."

Ungārijas tiesības

7 Atbilstoši 2007. gada Likuma CXXVII par PVN (*Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény*; turpmāk tekstā – "Likums par PVN") 77. pantam:

"(1) Piegādājot preces vai sniedzot pakalpojumus, kā arī saņemot preces Kopienas teritorijā, summu, kurai uzliek nodokli, samazina *a posteriori* atbilstoši atlīdzinātajai vai atlīdzināmai vērtībai, uz kuru ir tiesības, ja pēc izpildes

a) gadījumā, kad darījums nav spēkā:

aa) tiek atgūts stāvoklis, kāds bijis pirms darījuma noslēgšanas vai

ab) darījums, lai arī spēkā neesošs, tiek atzīts par tādu, kas rada sekas, līdz tiek pieņemts lēmums par šo spēkā neesamību, vai

ac) darījums tiek atzīts par spēkā esošu, izslēdzot nesamērīgu ieguvumu;

b) gadījumā, kad darījums nav izpildīts pienācīgi:

ba) ar tiesībām apveltītā persona atkāpjas no līguma vai

bb) ar tiesībām apveltītā persona saņem cenas vai nodokļu samazinājumu.

(2) Summa, kurai uzliek nodokli, *a posteriori* tiek samazināta arī tad, ja

a) tiek atmaksāta priekšapmaksa, jo izpilde nav notikusi;

b) ar pienākumu apveltītā persona preču piegādes saskaņā ar 10. panta a) punktu vai to īres gadījumā atkāpjas no līguma tādēļ, ka nav veikta pilna pirkuma maksa un līgumslēdzējas puses atjauno pirms darījuma noslēgšanas esošo stāvokli, vai, ja tas nav iespējams, līgumslēdzējas puses darījumu atzīst par spēkā esošu līdz brīdim, kamēr darījumu uzskata par nenotikušu;

c) tiek atlīdzināta ķīlas nauda, atpērkot ķīlas priekšmetu.

(3) Summa, kurai uzliek nodokli, *a posteriori* tiek samazināta arī tad, ja tiek samazināta cena atbilstoši 71. panta 1. punkta a) un b) apakšpunktam, un tas noticis pēc realizācijas."

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

8 2008. gada augustā un septembrī *Almos* pārdeva rapsi citam Ungārijas uzņēmumam *Bio-Ma Magyarország Energiaszolgáltató Zrt* (turpmāk tekstā – "Bio-Ma"). Šīs sēklas tika piegādātas un iekrautas, taču pircējs neveica pirkuma apmaksu.

9 Tālab puses 2008. gada 1. oktobra līgumā vienojās, ka rapša sēklas atrodas *Almos* īpašumā un tā dod atļauju ar tām rīkoties, un ka *Bio-Ma* tās nevar nedz apgrūtināt, nedz pārdot vai nodot trešās personas valdījumā. 2008. gada 10. oktobris tika noteikts kā beigu termiņš rapšu sēklu atgriešanai; līdz šim datumam *Bio-Ma* bija pienākums rīkoties saskaņā ar noteikumiem par [preču] uzglabāšanu.

10 2008. gada 10. oktobrī tomēr prece netika nodota atpakaļ, jo tika izdots rīkojums to aizturēt.

11 *Almos* uzsāka civilprocesu rapša sēklu atgūšanai. Ar galīgo *Szegedi Ítélőtábla* (*Szeged* Reģionālā apelācijas tiesa) spriedumu pircējai tika uzlikts pienākums nodot atpakaļ 2 263,796 tonnas rapša sēklu vai arī samaksāt EUR 1 022 783. Spriedumā tika noteikts, ka līguma slēdzējas puses, savstarpēji vienojoties, izbeidz līgumu un ka kopš tā brīža *Amos* kļūst par rapša sēklu īpašnieci.

12 *Almos* tā rezultātā koriģēja rēķinus saistībā ar pārdevumu *Bio-Ma* un savā 2009. gada decembra mēneša nodokļu deklarācijā saistībā ar atmaksājamo PVN uzrādīja summu 116 705 000 Ungārijas forintu (HUF) apmērā.

13 Nodokļu iestāde uzskatīja, ka deklarācija HUF 48 043000 apmērā ir nepamatota, tādējādi noteikdama kavējuma naudu 10 % apmērā. Tā norādīja, ka, lai arī pirkuma apmaksa nav tikusi veikta, preču piegāde tomēr ir notikusi Likuma par PVN 9. panta 1. punkta izpratnē. Šīs iestādes skatījumā neesot pamata rēķinus koriģēt un vienošanos starp pusēm esot jāuzskata par jaunu darījumu. Turklāt neesot atjaunots sākotnējais stāvoklis, jo rapša sēklu nodošana neesot notikusi un nolīgtā summa nav tikusi pārskaitīta. Likuma par PVN 77. panta 1. un 2. punktā esot paredzēta nodokļa bāzes samazināšana *a posteriori* gadījumā, ka darījums nav spēkā, kas ir cits gadījums, nevis līguma izbeigšana, par kuru puses šajā gadījumā vienojušās.

14 Pirmās instances tiesa *Almos* prasību, kas vērsta pret nodokļu iestādes lēmumu, noraidīja.

15 Savā kasācijas sūdzībā iesniedzējtiesā *Almos* uzsver, ka līguma izbeigšanas rezultātā tā ir kļuvusi par pārdoto preču īpašnieci. Šīs sabiedrības skatījumā tādējādi no nodokļu aspekta neesot noslēgts jauns darījums, bet gan tāds, kas ir būtiski saistīts ar pirkuma līgumiem, jo pircējs par īpašnieku būtu kļuvis tikai tad, ja tas būtu samaksājis par precēm. Tā norāda, ka Direktīvas 2006/112 90. panta 1. punkta kontekstā tai nevarot pārmest nelikumīgu rīcību saistībā ar situāciju, kas tai paver tiesības uz samazināšanu.

16 Iesniedzējtiesa norāda, ka pieteikuma par atmaksu iesniegšanas brīdī Likums par PVN neattiecās uz visiem PVN direktīvas 90. panta 1. punktā uzskaitītajiem gadījumiem un tajā tostarp nebija paredzēta iespēja nodokļa bāzes samazināšanu veikt pretējās puses atcelšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā. Tā uzdod jautājumu, vai ar šo likumu nodokļu maksātājiem nav liegtas tiesības, uz kurām tie šajā sakarā būtu varējuši pretendēt.

17 Šādos apstākļos *Kúria* (Augstākā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai Likuma [par PVN] 77. panta 1. un 2. punkts redakcijā, kas bija spēkā līdz 2010. gada 31. decembrim, ir saderīgs ar [PVN] Direktīvas 90. panta 1. punktu tādā nozīmē, ka Likumā par [PVN] ir ietverti visi gadījumi summas, kurai uzliek nodokli, samazināšanai?

2) Ja uz jautājumu tiek sniegta noliedzoša atbilde: vai nodokļu maksātājs valsts tiesiskā regulējuma neesamības gadījumā, pamatojoties uz nodokļu neitralitātes un samērīguma principu, kā arī ievērojot [PVN] direktīvas 90. panta 1. punktu, var pretendēt uz summas, kurai uzliek nodokli, samazināšanu, ja viņš pēc darījuma veikšanas nesaņem atbilstošu pretizpildījumu?

3) Ja [PVN] direktīvas 90. panta 1. punkts būtu tieši piemērojams: ar kādiem priekšnosacījumiem [nodokļu maksātājs] var samazināt summu, kurai uzliek nodokli? Vai pietiek ar to, ka koriģētais rēķins tiek izrakstīts un nosūtīts pircējam, vai arī vēl ir nepieciešams iesniegt pierādījumu par to, ka īpašumtiesības vai valdījums uz precēm tik tiešām ir atgūts?

4) Ja uz trešo jautājumu tiek sniegta noliedzoša atbilde: vai dalībvalstij saskaņā ar Savienības tiesībām ir pienākums atlīdzināt zaudējumus, kas nodokļu maksātājam ir radušies tādēļ, ka dalībvalsts nav izpildījusi savu saskaņošanas pienākumu un tādēļ nodokļu maksātājam ir liegtas tiesības samazināt summu, kurai uzliek nodokli?

5) Vai [PVN] direktīvas 90. panta 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dalībvalstīm ir iespēja nepieļaut summas, kurai uzliek nodokli, samazināšanu samaksas neveikšanas vai daļējas veikšanas gadījumā? Ja uz jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde: vai ir nepieciešams, lai dalībvalsts tiesību normās skaidri būtu noteikts samazināšanas aizliegums, vai arī šādas tiesiskas sekas ir arī gadījumā, kad likums klusē?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo un piekto jautājumu

18 Vispirms ir jāatgādina, ka ar LESD 267. pantu ieviestās sadarbības sistēmas pamatā ir skaidra funkciju sadale starp valsts tiesām un Tiesu. Saskaņā ar šo pantu aizsāktajā procedūrā valsts tiesību normu interpretācija ir dalībvalstu tiesu, nevis Tiesas ziņā, un pēdējai minētajai nav jāspriež par valsts tiesību normu saderību ar Savienības tiesībām. Tomēr Tiesas kompetencē ir sniegt valsts tiesai visus norādījumus par Savienības tiesību interpretāciju, kas ļauj tai pašai spriest par valsts tiesību normu saderību ar Kopienu tiesībām (skat. tostarp spriedumu *Placanica* u.c., C-338/04, C-359/04 un C-360/04, EU:C:2007:133, 36. punkts).

19 Lai arī Tiesai šajā lietā tādējādi nav jāspriež par Likuma par PVN 77. panta saderību ar PVN direktīvas 90. pantu, tās ziņā tomēr ir sniegt visus norādījumus par šīs pēdējās minētās normas interpretāciju, kas ļauj iesniedzējtiesai izvērtēt šo saderību.

20 Tādēļ ir jāuzskata, ka ar savu pirmo un piekto jautājumu, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 90. panta noteikumos ir ietverta prasība, lai valsts tiesību normās, ar kurām tas transponēts, būtu skaidri uzskaitīti visi gadījumi, kas atbilstoši šī panta 1. punktam piešķir tiesības uz PVN bāzes samazināšanu.

21 Saskaņā ar Tiesas judikatūru, transponējot direktīvu valsts tiesībās, nav obligāti nepieciešams skaidri un detalizēti formālā un tekstuālā ziņā tās saturu pārņemt normatīvajos vai administratīvajos aktos; pietiek, ja tiek ievērots vispārīgais juridiskais konteksts, kas ļauj pietiekami skaidri un precīzi piemērot direktīvu, lai gadījumā, ja šajā direktīvā privātpersonām ir paredzēts piešķirt tiesības, šo tiesību ieguvējiem būtu zināms viņiem piešķirto tiesību apjoms un vajadzības gadījumā tie varētu uz tām atsaukties valstu tiesās (skat. tostarp spriedumu Komisija/Zviedrija, C-287/04, EU:C:2005:330, 6. punkts, un spriedumu Komisija/Īrija, C-427/07, EU:C:2009:457, 54. punkts).

22 Šai sakarā ir jāatgādina, ka ar PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, kurš attiecas uz atcelšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumu vai arī, kad cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, dalībvalstīm tiek uzlikts pienākums samazināt summu, kurai uzliek nodokli, un tādējādi 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. Šajā tiesību normā izpaužas PVN direktīvas pamatprincips, ka nodokļa bāzi veido faktiski saņemtā atlīdzība, un tātad nenovēršams secinājums ir tāds, ka nodokļu administrācija nevar iekasēt kā PVN summu, kas pārsniedz nodokļa maksātāja saņemto summu (šajā ziņā skat. spriedumu *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, 26. un 27. punkts).

23 Tai pat laikā ar PVN direktīvas 90. panta 2. punktu dalībvalstīm tiek ļauts atkāpties no iepriekš minētā noteikuma gadījumā, ja nav saņemta daļa no atlīdzības vai visa darījuma atlīdzība. Tādēļ nodokļu maksātāji, pamatojoties uz šīs direktīvas 90. panta 1. punktu, nevar balstīties uz tiesībām samazināt PVN bāzi nemaksāšanas gadījumā, ja attiecīgā dalībvalsts ir paplašinājusi minētās direktīvas 90. panta 2. punktā paredzētās atkāpes piemērošanu.

24 Jāatzīst, ka valsts tiesību norma, kurā to gadījumu starpā, kuros nodokļa bāze tiek samazināta, nav minēts gadījumā, kad nav veikta darījuma atlīdzība, būtu jāuztver kā tādas atkāpes iespējas īstenošanas rezultāts, kāda dalībvalstij tikusi piešķirta atbilstoši PVN direktīvas 90. panta 2. punktam.

25 Šai sakarā jānorāda, ka, ja nav notikusi pilnīga vai daļēja pirkuma apmaksa un līgums nav ticis izbeigts vai atcelts, tad pircējam nolīgtā maksa ir jāsamaksā un pārdevējam – tā kā viņš vairs nav preces īpašnieks – principā saglabājas kreditora tiesības, uz kurām tas var pamatoti atsaukties. Tā kā vienlaicīgi nevar izslēgt, ka šāds parāds faktiski kļūst galīgi neatgūstams, Savienības likumdevējs katrai dalībvalstij ir ļāvis izvēlēties noteikt, vai pirkuma samaksas neveikšanas gadījums, kas atšķirībā no līguma izbeigšanas vai atcelšanas gadījuma līgumslēdzējas puses neierindo to sākotnējā stāvoklī, paver tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu apstākļos, kādus tas noteicis, vai arī šāds samazinājums šādā gadījumā nav pieļaujams.

26 Šajos apstākļos, pirmkārt, jākonstatē, ka tikai tas, ka tādu gadījumu uzskaitījumā, kuros samazina nodokļa bāzi, transponējošajā valsts tiesību normā nav pārņemti visi šīs direktīvas 90. panta 1. punktā minētie gadījumi, neļauj – ņemot vērā vispārējo juridisko kontekstu, kādā šī transponējošā norma iekļaujas, – uzskatīt, ka ar to tik tiešām pietiekami skaidri un precīzi netiek nodrošināta pilnīga PVN direktīvas piemērošana.

27 Otrkārt, nozīme savukārt ir tam, ka gadījumos, kas nav saistīti ar atlīdzības nesamaksāšanu, transponējošās tiesību normās ir ņemti vērā visi gadījumi, kuros pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību, kas ir jāpārbauda valsts tiesai.

28 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo un piekto jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 90. panta noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā nav tāda valsts tiesību norma, kurā PVN bāzes samazinājums nav paredzēts gadījumā, kad nav samaksāta atlīdzība, ja tiek piemērota šī panta 2. punktā paredzētā atkāpe. Tomēr šajā tiesību normā ir jāiekļauj visi gadījumi, kuros atbilstoši minētā panta 1. punktam pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību, kas ir jāpārbauda valsts tiesai.

Par otro, trešo un ceturto jautājumu

29 Uzdodama otro, trešo un ceturto jautājumu, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai gadījumā, kad atbilstoši pārbaudei, kas tai jāveic, tai ir jāuzskata, ka papildus gadījumam, kad nav samaksāta atlīdzība, ar attiecīgajām valsts tiesību normām pareizi nav transponēti PVN direktīvas 90. panta 1. punkta noteikumi, kādas ir nodokļa maksātāja tiesības, uz kurām tas var atsaukties, un, attiecīgajā gadījumā, kādos apstākļos, lai saņemtu PVN bāzes samazinājumu vai līdzīgu pasākumu.

30 Tādējādi iesniedzējtiesa vispirms jautā, vai PVN direktīvas 90. panta 1. punkts atbilst nosacījumiem, kas tam piešķirtu nodokļu maksātājiem labvēlīgu tiešu iedarbību.

31 Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru visos gadījumos, kad direktīvas tiesību normas no to satura viedokļa šķiet beznosacījuma un pietiekami precīzas, privātpersonas var uz tām atsaukties valsts tiesās, vēršoties pret valsti gan tad, ja valsts nav transponējusi direktīvu noteiktajos termiņos valsts tiesībās, gan tad, ja tā to transponējusi nepareizi (skat. spriedumu *Pfeiffer*, no C-397/01 līdz C-403/01, EU:C:2004:584, 103. punkts, un spriedumu *Association de médiation sociale*, C-176/12, EU:C:2014:2, 31. punkts).

32 Savienības tiesību norma ir beznosacījuma tad, ja tā nosaka pienākumu, kas nav nedz saistīts ar kādu nosacījumu, nedz arī tā izpildes vai seku ziņā tas ir pakārtots kādam Savienības iestāžu vai dalībvalstu aktam (šajā ziņā skat. spriedumu *Pohl-Boskamp*, C-317/05, EU:C:2006:684, 41. punkts).

33 Šajā ziņā PVN direktīvas 90. panta 1. punktā ir paredzēts, ka gadījumā, uz ko tas attiecas, nodokļa bāze tiek samazināta apstākļos, kādus nosaka dalībvalstis.

34 Pat ja šajā pantā dalībvalstīm ir pieļauta noteikta novērtējuma brīvība, veicot vajadzīgos pasākumus šīs samazinājuma summas noteikšanai, šis apstāklis tomēr neietekmē šajā pantā paredzētā pienākuma piešķirt tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu šajā pantā minētajos gadījumos precīzo un beznosacījuma raksturu (skat. pēc analoģijas tostarp spriedumu *Association de médiation sociale*, EU:C:2014:2, 33. punkts).

35 No tā izriet, ka, tā kā nodokļu maksātāji, lai saņemtu PVN nodokļa bāzes samazinājumu, valstu tiesās strīdos pret valsti var atsaukties uz PVN direktīvas 90. panta 1. punktu, iesniedzējtiesas jautājumam par to, lai uzzinātu, vai attiecīgajai dalībvalstij ir jāatlīdzina zaudējumi, kas ieinteresētajām personām radušies tādēļ, ka šī valsts, nepareizi transponēdama minēto direktīvu, tām ir liegusi tiesības uz samazinājumu, nav nozīmes.

36 Otrkārt, saistībā ar jautājumu par to, kādas formalitātes var izvirzīt, lai īstenotu šīs tiesības uz nodokļa bāzes samazinājumu, ir jāatgādina, ka atbilstoši PVN direktīvas 273. pantam dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, tostarp ar noteikumu, ka šāda iespēja netiek izmantota, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti šīs direktīvas 3. nodaļā.

37 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 (šajā ziņā skat. spriedumu *Kraft Foods Polska*, EU:C:2012:40, 23. punkts).

38 Katrā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka pasākumi, ko dalībvalstis var ieviest, lai pareizi iekasētu nodokļus un novērstu krāpšanu, principā drīkst ietvert atkāpes noteikumu par nodokļa bāzes samazināšanu ievērošanā tikai stingri noteiktās robežās, kas vajadzīgas šo īpašo mērķu sasniegšanai. Tātad tām cik vien iespējams maz ir jāietekmē PVN direktīvas principi un tādējādi jāapšauba PVN neitralitāte (šajā ziņā skat. spriedumu *Kraft Foods Polska*, EU:C:2012:40, 28. punkts, un spriedumu *Petroma Transports* u.c., C-271/12, EU:C:2013:297, 28. punkts).

39 Līdz ar to ir svarīgi, ka formalitātes, kas nodokļu maksātājiem ir jāveic, lai nodokļu iestādēs īstenotu savas tiesības saņemt PVN nodokļa bāzes samazinājumu, tiek ierobežotas tādējādi, ka ļauj pamatot to, ka pēc darījuma noslēgšanas definitīvi nav saņemta daļa no atlīdzības vai visa atlīdzība. Šai sakarā valsts tiesu ziņā ir pārbaudīt, ka šādi tas ir gadījumā, kad attiecīgā dalībvalsts ir izvirzījusi noteiktas formalitātes.

40 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz otro, trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka nodokļu maksātāji var atsaukties uz PVN direktīvas 90. panta 1. punktu valstu tiesās strīdos pret dalībvalsti, lai saņemtu PVN bāzes samazinājumu. Lai arī dalībvalstis var paredzēt, ka tiesību uz šādu nodokļa bāzes samazināšanu īstenošana ir pakārtota noteiktu formalitāšu izpildei, kas tostarp ļauj attaisnot to, ka pēc darījuma noslēgšanas nodokļu maksātājs definitīvi nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību un ka tas var atsaukties uz kādu no PVN direktīvas 90. panta 1. punktā minētajiem gadījumiem, šādi pieņemtās tiesību normas nedrīkst pārsniegt to, kas šādam attaisnojumam ir vajadzīgs, un to pārbaudīt ir valsts tiesas ziņā.

Par tiesāšanās izdevumiem

41 Attiecībā uz lietas 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 (septītā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 90. panta noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā nav tāda valsts tiesību norma, kurā pievienotās vērtības nodokļa bāzes samazinājums nav paredzēts gadījumā, kad nav samaksāta atlīdzība, ja tiek piemērota šī panta 2. punktā paredzētā atkāpe. Tomēr šajā tiesību normā ir jāiekļauj visi gadījumi, kuros atbilstoši minētā panta 1. punktam pēc darījuma noslēgšanas nodokļa maksātājs nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību, kas ir jāpārbauda valsts tiesai;

2) nodokļu maksātāji var atsaukties uz PVN direktīvas 90. panta 1. punktu valstu tiesās strīdos pret dalībvalsti, lai saņemtu PVN bāzes samazinājumu. Lai arī dalībvalstis var paredzēt, ka tiesību uz šādu nodokļa bāzes samazināšanu īstenošana ir pakārtota noteiktu formalitāšu izpildei, kas tostarp ļauj attaisnot to, ka pēc darījuma noslēgšanas nodokļu maksātājs definitīvi nav saņēmis daļu no atlīdzības vai visu atlīdzību un ka tas var atsaukties uz kādu no PVN direktīvas 90. panta 1. punktā minētajiem gadījumiem, šādi pieņemtās tiesību normas nedrīkst pārsniegt to, kas šādam attaisnojumam ir vajadzīgs, un to pārbaudīt ir valsts tiesas ziņā.

[Paraksti]