Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2016 m. vasario 18 d.[1]

Byla C-516/14

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA
prieš
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD, (Mokesčių arbitražo teismas, Portugalija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisė — Pridėtinės vertės mokestis — Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 6 ir 7 punktai — Duomenys sąskaitoje faktūroje apie suteiktų paslaugų apimtį ir pobūdį bei jų teikimo datą — Direktyvos 2006/112/EB 178 straipsnio a punktas — Pasinaudojimas teise į atskaitą — Reikalavimas turėti sąskaitą faktūrą, atitinkančią Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio reikalavimus“

I – Įžanga

1. Paprastai niekas nesidžiaugia gavęs sąskaitą faktūrą. Šiek tiek kitokia padėtis yra kalbant apie pridėtinės vertės mokestį. Nes susiklosčius tam tikroms aplinkybėms tokia sąskaita faktūra jos gavėjui suteikia teisę prašyti iš valstybės iždo grąžinti joje nurodytą PVM (atlikti vadinamąją atskaitą).

2. Tačiau Sąjungos teisė, reglamentuojanti PVM, taip pat numato, kad sąskaitoje faktūroje turi būti nurodyti tam tikri būtiniausi duomenys. Portugalijos mokesčių administratorius nusprendė, kad vienoje byloje tokių duomenų nepakako, todėl buvo pateiktas šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą. Jo nuomone, pirmiausia apmokėtų paslaugų vadinimas „teisinėmis paslaugomis“ be išsamesnio paaiškinimo neatitinka PVM teisės reikalavimų dėl būtino sąskaitos faktūros turinio. Tik turint tinkamą sąskaitą faktūrą įgyjama teisė į atskaitą.

3. Todėl Teisingumo Teismas turės išsiaiškinti du klausimus. Reikės ne tik pirmiausia atsakyti į naują klausimą, kaip išsamiai turi būti aprašyta paslauga sąskaitoje faktūroje; Teisingumo Teismas turės dar kartą pareikšti nuomonę dėl netinkamos sąskaitos faktūros poveikio teisei į atskaitą, kad būtų patikslinta ligšiolinė Teisingumo Teismo praktika šioje srityje.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

4. PVM surinkimas Sąjungoje reglamentuojamas 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos [2] (toliau – PVM direktyva). Šios direktyvos pirmtakė yra 1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas [3] (toliau – Šeštoji direktyva). Kadangi abiejų direktyvų nuostatos vienodos, šioje byloje taip pat remiamasi Teisingumo Teismo praktika dėl Šeštosios direktyvos.

5. PVM direktyvos 168 straipsnyje [4], be kita ko, numatyta tokia teisė į atskaitą:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo;

<…>“

6. Skyriuje „Teisės į atskaitą įgyvendinimo taisyklės“ PVM direktyvos 178 straipsnio pradinėje redakcijoje [5], kuri taikoma pagrindinėje byloje, nurodyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisę į atskaitą, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

a) atskaitos tikslais pagal 168 straipsnio a punktą už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą jis privalo turėti pagal 220–236 straipsnius ir 238, 239, 240 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą;

<…>“

7. PVM direktyvos 226 straipsnis, kuriuo, be kita ko, remiamasi, yra susijęs su sąskaitų faktūrų turiniu, jame nustatyta:

„Nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal 220 ir 221 straipsnius išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šie rekvizitai:

<…>

6. tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis;

2 — OL L 347, p. 1.

3 — OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23-62.

4 — Šeštojoje direktyvoje cituotą nuostatą atitinka 17 straipsnio 2 dalies a punktas pagal jo redakciją 28f straipsnio 1 punkte, taip pat pagal jo redakciją 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyvos 95/7/EB, iš dalies keičiančios direktyvą 77/388/EEB ir įvedančios naujas supaprastinimo priemones dėl pridėtinės vertės mokesčio – tam tikro atleidimo nuo mokesčio taikymo sritis ir praktinė jo vykdymo tvarka, 1 straipsnio 10 punkte (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 274-280).

5 — PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas vėliau buvo performuluotas 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, kuria iš dalies keičiama Direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos nuostatos dėl sąskaitų faktūrų išrašymo taisyklių (OL L 189, p. 1). Jo pradinę redakciją atitinka Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktas pagal jo redakciją 28f straipsnio 2 punkte, kuris buvo įtrauktas 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 91/680/EEB, papildančios bendrą pridėtinės vertės mokesčio sistemą ir iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas, 1 straipsnio 22 punktu (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 160-178).

7. data, kada buvo patiektos prekės ar suteiktos paslaugos, arba užbaigtas prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, arba 220 straipsnio 4 ir 5 punktuose nurodyto avanso data, jei tą datą galima nustatyti ir ji skiriasi nuo sąskaitos faktūros išrašymo datos;

<…>“

8. Minėtos PVM direktyvos 226 straipsnio nuostatos iš esmės atitinka Šeštosios direktyvos 28h straipsniu [6], iš dalies pakeistu Direktyva 2001/115/EB [7], priimtos Šeštosios direktyvos 22 straipsnio 3 dalies b punkto šeštos ir septintos įtraukos redakciją. Todėl pirmiausia ir šioje byloje bus atkreipiamas dėmesys į šios pirminės nuostatos atsiradimo istoriją Šeštojoje direktyvoje.

9. PVM direktyvoje apie sąskaitas faktūras kalbama tik 46 konstatuojamojoje dalyje:

„46) Sąskaitų faktūrų išrašymo elektroniniu būdu sistema turi būti naudojama taip, kad mokesčių institucijos galėtų vykdyti kontrolę. Todėl, siekiant užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą, yra tikslinga sudaryti Bendrijos lygiu suderintą duomenų, kurie turi būti nurodyti sąskaitose faktūrose, sąrašą ir nustatyti bendras procedūras, reglamentuojančias sąskaitų faktūrų išrašymo elektroniniu būdu naudojimą, sąskaitų faktūrų saugojimą elektroninėmis priemonėmis, sąskaitų faktūrų išrašymą sau ir su sąskaitomis faktūromis susijusių operacijų vykdymo perdavimą kitiems asmenims.“

B – *Nacionalinė teisė*

10. Portugalijos teisėje *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas, toliau – CIVA) 36 straipsnio 5 dalies b punkte nustatyta, kad sąskaitose faktūrose turi būti nurodytas „patiektų prekių ar suteiktų paslaugų <...> įprastinis pavadinimas bei taikytinam mokesčio tarifui nustatyti reikalingi duomenys“.

11. Tik jei sąskaita faktūra atitinka, be kita ko, šiuos CIVA 36 straipsnio 5 dalies b punkto reikalavimus, pagal CIVA 19 straipsnio 2 dalies a punktą ir 6 dalį suteikiama teisė į sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM atskaitą.

12. Be to, Portugalijos Respublika procese Teisingumo Teisme pareiškė, kad tuo laikotarpiu, kuris reikšmingas pagrindinėje byloje, Portugalijos teisėje buvo numatytas lengvatinis tarifas tam tikroms advokato paslaugoms, be kita ko, teikiamoms pensininkams ir bedarbiams bei apskritai bylose dėl civilinės būklės įrašus reguliuojančios teisės. Ši nuostata, kuri nėra numatyta Europos Sąjungoje taikomose PVM direktyvos nuostatose dėl lengvatinio tarifo, pagrįsta įgytų teisių išsaugojimu, suteikiamu pagal PVM direktyvos 113 straipsnį.

III – **Pagrindinė byla**

13. Ieškovė pagrindinėje byloje, bendrovė *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, veikia viešbučių sektoriuje.

14. 2008–2010 m. ji naudojosi advokatų kontoros paslaugomis. Todėl advokatų kontora išrašė keturias sąskaitas faktūras, kuriose buvo nurodytos šios paslaugos:

— „Teisinės paslaugos, suteiktos nuo 2007 m. gruodžio 1 d. iki šios dienos“ (2008 m. rugpjūčio 26 d. sąskaita faktūra),

6 — Šeštosios direktyvos 8h straipsnis buvo įtrauktas Direktyvos 91/680 1 straipsnio 22 punktu (minėtu 5 išnašoje).

7 — Šeštosios direktyvos 28h straipsnis buvo performuluotas 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyvos 2001/115/EB, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB siekiant supaprastinti, patobulinti ir suderinti sąskaitos faktūros išrašymo sąlygas atsižvelgiant į pridėtinės vertės mokestį, 2 straipsniu (OL L 15, p. 24; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 352-356).

— „Atlyginimas už teisines paslaugas, suteiktas nuo birželio mėn. iki šios dienos“ (2008 m. gruodžio 17 d. sąskaita faktūra),

— „Atlyginimas už teisines paslaugas, suteiktas iki šios dienos“ (2009 m. balandžio 29 d. sąskaita faktūra),

— „Atlyginimas už teisines paslaugas, suteiktas nuo 2009 m. lapkričio 1 d. iki šios dienos“ (2010 m. birželio 2 d. sąskaita faktūra).

15. Ieškovė pagrindinėje byloje Portugalijos mokesčių administratoriui pareiškė turinti teisę atskaityti iš viso 8 689,49 EUR iš PVM, kuris buvo nurodytas šiose sąskaitose faktūrose.

16. Atlikęs auditą Portugalijos mokesčių administratorius nesutiko leisti atskaityti PVM, nes paslaugų aprašymas sąskaitose faktūrose neatitiko CIVA 36 straipsnio 5 dalies b punkto reikalavimų. Todėl ieškovė pagrindinėje byloje pateikė papildomus dokumentus, kuriuose paslaugos buvo aprašytos išsamiau. Tačiau Portugalijos mokesčių administratorius neleido atskaityti PVM, teigdamas, kad sąskaitos faktūros vis tiek neatitinka įstatymu nustatytų reikalavimų.

IV – **Procesas Teisingumo Teisme**

17. Šiuo metu bylą nagrinėjantis *Tribunal Arbitral Tributário* (Mokesčių arbitražo teismas, Portugalija) mano, kad PVM direktyvos išaiškinimas yra svarbus sprendimui byloje priimti, todėl remdamasis SESV 267 straipsniu 2014 m. lapkričio 17 d. Teisingumo Teismui pateikė šį prejudicinį klausimą:

„Ar teisingai aiškinant PVM direktyvos 226 straipsnio 6 dalį galima nuspręsti, jog sąskaitos faktūros turinys, kuriame nurodyti rekvizitai „nuo tam tikros dienos iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“ arba tik „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, yra nepakankamas, nors kompetentinga institucija, remdamasi bendradarbiavimo principu, gali gauti papildomos – jos nuomone, būtinos – informacijos, galinčios patvirtinti, jog šios operacijos buvo tikrai įvykdytos, ir išsamiai jas apibūdinti?“

18. Šiuo klausimu procese Teisingumo Teisme pastabas raštu pateikė ieškovė pagrindinėje byloje, Portugalijos Respublika ir Europos Komisija. 2016 m. sausio 14 d. teismo posėdyje pastabas pateikė Vokietijos Federacinė Respublika, Portugalijos Respublika ir Komisija.

V – **Teisinis vertinimas**

19. Remdamasis pagrindine byla prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas [8] galiausiai prašo atsakyti į du skirtingus klausimus.

20. Viena vertus, reikia išsiaiškinti, ar tokios sąskaitos faktūros, kokios buvo pateiktos, atitinka PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavimus dėl sąskaitos faktūros turinio (dar žr. A skyrių). Antra vertus, reikia nustatyti, kokios būtų pasekmės teisei į atskaitą, jei sąskaitose faktūrose pateikti duomenys būtų nepakankami (apie tai vėliau bus kalbama B skyriuje).

A – *Dėl duomenų sąskaitose faktūrose*

21. Todėl pirmiausia keltinas klausimas, ar sąskaitos faktūros, pateiktos pagrindinėje byloje, atitinka reikalavimus, keliamus sąskaitos faktūros turiniui PVM direktyvos 226 straipsnyje.

8 — Pagal Sprendimą *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, 22–34 punktai) *Tribunal Arbitral Tributário* laikytinas teismu, kaip apibrėžta SESV 267 straipsnyje.

22. Šioje byloje būtinas sąskaitos faktūros turinys yra nustatytas privalomame ir baigtiniame sąraše PVM direktyvos 226 straipsnyje. Ši nuostata taikoma sąskaitoms faktūroms, išrašytinoms pagal PVM direktyvos 220 ir 221 straipsnius. Pateiktos sąskaitos faktūros turėjo būti išrašytos pagal 220 straipsnio 1 punktą, nes buvo suteiktos paslaugos apmokestinamajam asmeniui. Kita vertus, Portugalijos teisėje negalima nustatyti papildomų reikalavimų dėl sąskaitos faktūros turinio, viršijančių PVM direktyvos 226 straipsnio nuostatos reikalavimus. Viena vertus, tai aišku iš paties 226 straipsnio, pagal kurį sąskaitose faktūrose turi būti „tik“ jame išvardyti duomenys, antra vertus, tai išplaukia iš PVM direktyvos 273 straipsnio 2 dalies, pagal kurią valstybės narės, rinkdamos mokesčius, negali nustatyti papildomų su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusių prievolių, be tų, kurios jau nustatytos PVM direktyvoje.

23. Kaip teisingai teigia Portugalijos Respublika, šioje byloje nepakanka tik išaiškinti PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punktą, dėl kurio keliamas prejudicinis klausimas. Siekiant suteikti prejudicinį klausimą pateikusiam teismui argumentuotą atsakymą apie Sąjungos teisės reikalavimus [9] sąskaitos faktūros turiniui dar reikėtų išnagrinėti šios nuostatos 7 punktą.

24. Remiantis šiomis abiem nuostatomis sąskaitose faktūrose turi būti nurodytas tiek „teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis“ (6 punktas), tiek „data, kada buvo <…> suteiktos paslaugos, arba užbaigtas <…> paslaugų teikimas“ (7 punktas).

1. Paslaugų apimtis ir pobūdis

25. Dėl PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punkto kyla klausimas, ar šiose sąskaitose faktūrose pateikti aprašymai, t. y. formuluotė „teisinių paslaugų teikimas“ per tam tikrą laiką ir (arba) iki tam tikros datos, pakankamai apibrėžia paslaugų „pobūdį“ (apie tai dar bus kalbama a punkte) ir „apimtį“ (apie tai vėliau bus kalbama b punkte).

a) Dėl paslaugų pobūdžio

26. Teisingumo Teismas PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punkto reikalavimus paslaugos „pobūdžio“ aprašymui iki šiol nagrinėjo tik vienoje byloje, kurioje buvo kalbama apie prekių tiekimą, nes, kalbant apie prekes, kaip ir apie paslaugas, 226 straipsnio 6 punkte reikalaujama nurodyti jų „pobūdį“. Remiantis teismo praktika daroma prielaida, kad sąskaitoje faktūroje nėra privaloma nurodyti tiekiamų gyvulių įsagų į ausis [10], nors tokia priemonė leistų identifikuoti kiekvieną patiektą prekę pagal duomenis sąskaitoje faktūroje.

27. Todėl pirmiausia galima daryti išvadą, kad pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punktą į sąskaitos faktūros duomenis nėra būtina įtraukti visos turimos informacijos apie patiektą prekę arba suteiktą paslaugą. Tai jau matyti iš formuluotės, kurioje kalbama tik apie prekės ir (arba) paslaugos „pobūdį“, o ne reikalaujama išsamiai aprašyti prekę ar paslaugą.

28. Tačiau net jei sąskaitoje faktūroje neturi būti nurodyta visa apie suteiktą paslaugą turima informacija, vis tiek kyla klausimas, kokia turi būti informacijos apimtis, kad būtų pakankamai aprašytas paslaugos „pobūdis“. Taigi ar (kalbant apie nagrinėjamą bylą) įvardijus visų teisinių paslaugų visumą nurodomas toks paslaugos pobūdis, ar reikia smulkiau išskirti įvairias teisinių paslaugų rūšis?

29. Į šį klausimą neįmanoma atsakyti nei remiantis PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punkto formuluote, nei jo sistema. Todėl šis klausimas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į šių sąskaitos faktūros duomenų paskirtį.

9 — Dar žr., be kita ko, sprendimus *Viessmann* (C-280/91, EU:C:1993:103, 17 punktas), *Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve ir kt.* (C-225/13, EU:C:2014:245, 30 punktas) ir *Abcur* (C-544/13 ir C-545/13, EU:C:2015:481, 33 punktas).

10 — Sprendimas *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, 52 ir 53 punktai).

30. Sąskaitos faktūros duomenų paskirtis vėlgi yra susijusi su funkcija, kurią sąskaita faktūra turi atlikti apmokestinimo PVM sistemoje. Kaip galima spręsti iš PVM direktyvos 46 konstatuojamosios dalies, sąskaitų faktūrų išrašymas reikalingas tam, kad valstybių narių mokesčių administratoriai galėtų vykdyti kontrolę. Kad būtų galima vykdyti tokią kontrolę, apmokestinamieji asmenys pagal PVM direktyvos 244 straipsnį turi saugoti visas gautas sąskaitas faktūras, taip pat visų savo išrašytų sąskaitų faktūrų kopijas.

31. Atsižvelgiant į šį tikslą, kiekvieno konkretaus sąskaitos faktūros duomens paskirtis yra tiesiogiai susijusi su klausimu, ką mokesčių administratoriai turi galėti kontroliuoti remdamiesi sąskaita faktūra.

i) Atitinkamo mokesčio mokėjimo kontrolė

32. Sąskaita faktūra pirmiausia yra skirta tam, kad būtų galima kontroliuoti sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens mokamus mokesčius.

33. Tokia išvada darytina remiantis PVM direktyvos 178 straipsnio a punktu. Pagal jį paslaugos gavėjas gali įgyvendinti teisę į atskaitą tik tuomet, jei turi sąskaitą faktūrą. Remiantis teismo praktika, šis reikalavimas yra skirtas tam, kad būtų užtikrintas PVM mokėjimas ir jo kontrolė [11]. Pagal šią nuostatą teisė į atskaitą suteikiama tik tuomet, kai mokesčių administratorius, turėdamas sąskaitą faktūrą, t. y. dokumentą, kuriame pagal PVM direktyvos 226 straipsnį pateikiami privalomi duomenys, gauna būtiną informaciją, reikalingą užtikrinti, kad ir sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo sumokės atitinkamą PVM. Ši galimybė susipažinti su sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens duomenimis grindžiama PVM direktyvos 203 straipsniu. Pagal jį sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM moka ją išrašęs asmuo, neatsižvelgiant į tai, ar apskritai įvyko apmokestinimo momentas ir ar apskritai buvo suteikta paslauga [12]. Todėl mokesčių administratoriui panašiose bylose nebereikia atitinkamų įrodymų.

34. Todėl sąskaita faktūra yra tarsi apsisaugojimo priemonė valstybės iždui, nes ji tam tikru būdu susieja atskaitą su mokesčių mokėjimu [13]. Sąskaita faktūra, be kurios nesuteikiama teisė į atskaitą, valstybės iždui bent suteikia galimybę užsitikrinti kompensaciją už atskaitomą sumą iš sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens, nes mokesčių administratorius tikrina jo mokamus atitinkamus mokesčius.

35. Tačiau įgyvendinant šią apsidraudimo funkciją reikalingi tik tam tikri sąskaitos faktūros duomenys, pirmiausia visas paslaugą suteikusio apmokestinamojo asmens vardas, pavardė (visas pavadinimas) ir adresas (PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punktas), dar jo PVM mokėtojo kodas (3 punktas). Siekiant tik kontroliuoti sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens mokamus mokesčius joje nereikia išsamiai nurodyti paslaugos „pobūdžio“, nes, kaip minėta, pagal PVM direktyvos 203 straipsnį sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo bet kuriuo atveju turi sumokėti sąskaitoje faktūroje nurodytus mokesčius, kuriuos nori atskaityti sąskaitos faktūros gavėjas. Tokiu atveju visiškai nebūtina sąskaitos faktūros susieti su faktiškai suteikta paslauga.

36. Prie privalomų duomenų sąskaitoje faktūroje pagal PVM direktyvos 226 straipsnį akivaizdžiai priskiriami ir duomenys, kurie nėra būtini kontroliuojant tik mokesčių mokėjimą, o tai aiškiai rodo, kad sąskaitos faktūros funkcija tuo neapsiriboja. Prie tų duomenų priskiriamas ne tik tiekiamų prekių ir (arba) suteiktų paslaugų pobūdis (6 punktas), bet ir pirmiausia paslaugos suteikimo data (7 punktas), apmokestinamoji vertė (8 punktas), taikomas PVM tarifas (9 punktas) ir (arba) taikytinas neapmokestinimas (11 punktas).

11 — Sprendimas *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, 37 punktas).

12 — Tačiau tam tikromis aplinkybėmis sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo vėl gali būti atleistas nuo šios prievolės mokėti mokesčius, žr., be kita ko, Sprendimą *Schmeink & Cofreth und Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — Dar žr. sprendimus *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 31 ir 32 punktai) ir *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 35 ir 36 punktai).

37. Šiais ir kitais duomenimis siekiama (kaip aiškėja iš nuostatos priėmimo istorijos [14]) sąskaitoje faktūroje nurodyti „visą informaciją apie taikytiną pridėtinės vertės mokesčio schemą“.

38. Vadinasi, valstybių narių mokesčių administratoriams šie papildomi duomenys leidžia kontroliuoti, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo už savo paslaugą apskaičiavo *tinkamus* mokesčius. Taigi remdamiesi šiais duomenimis valstybių narių mokesčių administratoriai gali pirmiausia patikrinti, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo tinkamai pagal teisės reikalavimus nurodė paslaugų suteikimo vietą (PVM direktyvos 31 straipsnis ir paskesni straipsniai), apmokestinamąją vertę (72 straipsnis ir paskesni straipsniai) ir mokesčio tarifą (93 straipsnis ir paskesni straipsniai), ar jis teisingai manė, kad taikytinas neapmokestinimas (131 straipsnis ir paskesni straipsniai) arba pagrįstai darė prielaidą, kad mokesčius turi mokėti ne jis, o paslaugos gavėjas (192a straipsnis ir paskesni straipsniai).

39. Todėl atliekant tokią kontrolę sąskaitoje faktūroje taip pat reikės aprašyti suteiktą paslaugą. Tinkamas mokestis daugeliu atveju priklauso nuo suteiktos paslaugos turinio, nes ir specialiosios schemos, taikomos pagal paslaugos suteikimo vietą, mokesčio tarifą, neapmokestinimą ir pan. dažnai priklauso nuo paslaugos turinio. Todėl paslaugos „pobūdis“ turi būti aprašytas sąskaitoje faktūroje tokiu tikslumu, kuris leistų tinkamai įvertinti, ar taikomas teisingas mokesčio tarifas, neapmokestinimas ar kitokia specialioji schema [15].

40. Remiantis šiais kriterijais atrodo, kad šiuo atveju pasirinktas aprašymas „teisinės paslaugos“ yra pakankamas siekiant kontroliuoti tinkamą mokesčių apskaičiavimą. Aš nerandu jokios PVM reglamentuojančios Sąjungos teisės nuostatos, kuria remiantis tinkamas mokestis būtų nustatomas pagal teisinės paslaugos pobūdį [16].

41. Tačiau Portugalijos Respublika pareiškė, kad šioje byloje būtina išsamiau aprašyti teisinės paslaugos pobūdį todėl, kad Portugalijos teisėje (nukrypstant nuo PVM direktyvos, bet laikantis nuostatos dėl įgytų teisių išsaugojimo pagal PVM direktyvos 113 straipsnį) tam tikroms teisinėms paslaugoms numatytas lengvatinis tarifas. Iš bendro pobūdžio frazės „teisinės paslaugos“ nėra aišku, ar teikiant paslaugas taikytinas įprastas, ar lengvatinis tarifas.

42. Jei šis argumentas dėl pagrindinėje byloje taikytinos nacionalinės teisės yra teisingas (o tai išsiaiškinti turi tik prejudicinį klausimą pateikęs teismas), tuomet galima daryti išvadą, kad šioje byloje paslaugos pobūdis nėra pakankamai aprašytas, kad būtų galima kontroliuoti tinkamą mokesčio apskaičiavimą.

43. Tokia išvada tam tikra prasme prieštarautų Tarybos tikslui, kurio siekiama nustatant privalomus duomenis sąskaitoje faktūroje, „parengti duomenų, kurie <…> turėtų atsispindėti sąskaitoje faktūroje, sąrašą“ „norint užtikrinti tinkamą vidaus rinkos funkcionavimą“ [17], nes tokiu būdu iš teisinių paslaugų teikėjo reikalaujama pateikti skirtingo išsamumo duomenis apie paslaugos pobūdį, atsižvelgiant į tai, ar paslaugų teikimo vieta yra Portugalijoje, ar kitoje valstybėje narėje.

14 — Žr. 1 punkte nurodytą pagrindą pasiūlymui dėl Tarybos direktyvos, iš dalies keičiančios Direktyvą 77/388/EEB siekiant supaprastinti, patobulinti ir suderinti sąskaitos faktūros išrašymo sąlygas atsižvelgiant į pridėtinės vertės mokestį (COM [2000] 650 *final*), kuriuo remiantis buvo priimta Direktyva 2001/115/EB (žr. 8 punktą), bei Ekonomikos ir socialinių reikalų komiteto nuomonės dėl šio pasiūlymo 1.1.1 punktą (OL C 193, p. 53).

15 — Dar žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2003:585, 73 punktas).

16 — Iš karto atmetu prielaidą, kad galima taikyti ir PVM direktyvos 47 straipsnį, kuriame numatyta, kad „su nekilnojamuoju turtu susijusios paslaugos“ gali būti teikiamos kitoje vietoje, nes net teisinės paslaugos, susijusios su nekilnojamojo turto pardavimu, mano nuomone, nepatenka į šios nuostatos taikymo sritį; žr. mano išvadą byloje *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:57, 37–40 punktai).

17 — Žr. Direktyvos 2001/115 4 konstatuojamąją dalį (8 punktas).

44. Tačiau taip atsitiko tik todėl, kad valstybėse narėse taikomos skirtingos nuostatos dėl lengvatinių PVM tarifų. Kalbama ne tik apie šiuo atveju Portugalijos Respublikos nurodytą įgytų teisių dėl lengvatinių tarifų išsaugojimo atvejį pagal PVM direktyvos 113 straipsnį. Pagal PVM direktyvos 98 straipsnį ir III priedą valstybės narės taip pat gali savo nuožiūra taikyti visoje Sąjungoje nustatytus kriterijus lengvatiniams tarifams. Todėl galimi prieštaravimai sąskaitų faktūrų vidaus rinkoje atranda ne dėl sąskaitos faktūros turinio reikalavimų, bet dėl suderinimo stokos lengvatinių tarifų srityje.

45. Vadinasi, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuotų, kad pagrindinėje byloje pagal Portugalijos teisę tam tikroms teisinėms paslaugoms numatytas lengvatinis tarifas, tuomet bendro pobūdžio formuluotė „teisinių paslaugų teikimas“ sąskaitoje faktūroje neatitiktų reikalavimų, kurie PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punkte keliami duomenims dėl paslaugos „pobūdžio“.

ii) Teisės į atskaitą kontrolė

46. Be to, sąskaita faktūra ir jos turinys yra skirti ne tik kontroliuoti, ar ją išrašęs asmuo sumokėjo tinkamus mokesčius. Kaip jau matyti iš PVM direktyvos 226 straipsnio priėmimo istorijos, sąskaita faktūra atlieka dar vieną funkciją: ji „pateisina“ jos gavėjo atskaitą [18].

47. Taigi mokesčių administratorius, remdamasis sąskaitos faktūros duomenimis, turi turėti galimybę kontroliuoti ir sąskaitos faktūros gavėją – ar jis turi teisę į atskaitą. Todėl kyla klausimas, ar dėl tokios kontrolės atsiranda papildomų reikalavimų išsamiau aprašyti paslaugas sąskaitoje faktūroje.

48. Teisės į atskaitą kontrolė pradedama patikrinant, ar sąskaitos faktūros gavėjas apskritai gavo sąskaitą faktūrą. Tai tam tikra prasme užtikrina, kad paslauga, už kurią sumokėta, faktiškai buvo suteikta [19], todėl įgyjama teisė į atskaitą [20]. Kaip jau minėta [21], pagal PVM direktyvos 203 straipsnį sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo turi sumokėti visą sąskaitoje faktūroje nurodytą PVM. Vadinasi, sąskaitą faktūrą išrašiusiam asmeniui tarsi sutrukdoma išrašyti sąskaitą faktūrą už paslaugą, kuri nebuvo suteikta. Tačiau siekiant šitaip kontroliuoti sąskaitą faktūrą informacija apie paslaugos pobūdį yra lygiai taip pat nereikalinga kaip ir kontroliuojant tik mokesčio mokėjimą, nes sąskaita faktūra neišrašoma už nesuteiktą paslaugą dėl prievolės sumokėti mokestį pagal PVM direktyvos 203 straipsnį, o ši prievolė, kaip matyti, nepriklauso nuo paslaugos aprašymo [22].

49. Be to, kontrolė, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo joje *tinkamai* nurodė mokestį (o tokia sąskaitos faktūros paskirtis jau buvo nurodyta) [23], sykiu yra skirta patikrinti, ar atskaita tinkamo dydžio. Tačiau tokiu atveju vis tiek nekeliama papildomų paslaugos pobūdžio aprašymo reikalavimų, palyginti su jau esamais.

50. Vis dėlto tokie reikalavimai galėtų būti keliami, jei remiantis sąskaitos faktūros duomenimis turėtų būti kontroliuojama kita atskaitos sąlyga, kurios reikalaujama pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą: įsigytų paslaugų realus ar numatomas naudojimas [24] apmokestinamiesiems sandoriams.

51. Tiek Portugalijos Respublika, tiek iš esmės Komisija šioje byloje laikėsi nuomonės, kad paslaugos aprašymas sąskaitoje faktūroje turi būti toks išsamus, kad būtų galima patikrinti, ar paslauga yra skirta sąskaitos faktūros gavėjo ekonominei veiklai, dėl kurios gali atsirasti apmokestinamieji sandoriai, suteikiantys teisę į atskaitą.

18 — Žr. 14 išnašoje minimus argumentus.

19 — Dar žr. Sprendimą *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466, 29 punktas).

20 — Žr., be kita ko, sprendimus *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635) ir *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 39 punktas).

21 — Žr. 33 punktą.

22 — Žr. 35 punktą.

23 — Žr. 37–39 punktus.

24 — Sprendimas *Gran Via Moineşti* (C-257/11, EU:C:2012:759, 27 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

52. Tačiau nepritariu šiam požiūriui.

53. Pirmiausia sąskaitoje faktūroje net neįmanoma paslaugos aprašyti taip išsamiai, kad jos asmeninis ar ekonominis pobūdis būtų matyti jau iš paties paslaugos aprašymo. Jei, pavyzdžiui, kalbama apie pieštuką, net išsamiausias gamintojo, pieštuko tipo, jo ypatybių ir būklės aprašymas nepadėtų atsakyti į klausimą, ar jis bus faktiškai naudojamas asmeninėms reikmėms, ar vykdant ekonominę veiklą. Todėl teisės į atskaitą negalima kontroliuoti remiantis sąskaita faktūra, nes iš principo kiekviena paslauga gali būti naudojama ir asmeninėms reikmėms, ir ekonominei veiklai. Tas pats pasakytina ir apie tariamai akivaizdžiai asmeninėms reikmėms skirtas paslaugas, pvz., apsilankymą kine, kurios atskirais atvejais taip pat gali būti panaudotos tam tikrai ekonominei veiklai vykdyti.

54. Šioje byloje aš taip pat nesuprantu, kaip išsamus, tačiau (kalbant apie sąskaitą faktūrą) atitinkamai trumpas „teikiamų teisinių paslaugų“ aprašymas gali padėti aiškiai atsakyti į klausimą, ar jos naudojamos ieškovės pagrindinėje byloje ekonominei veiklai. Net Portugalijos Respublikos siūlomi alternatyvūs aprašymai, kaip antai „atstovavimas X byloje Y teisme“, neatitiktų reikalavimo padėti atlikti tokį vertinimą. Nes vertinant teisę į atskaitą šiuo atveju vis dėlto reikėtų išsiaiškinti, koks klausimas nagrinėjamas X byloje.

55. Todėl atliekant tyrimą kilusias abejones dėl paslaugos naudojimo jos gavėjo ekonominei veiklai galima visiškai panaikinti tik pasinaudojus papildomais įrodymais.

56. Sąskaitos faktūros gavėjas visada bus suinteresuotas iš sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens reikalauti kuo išsamesnio paslaugos aprašymo, kad mokesčių administratoriui atliekant tyrimą sumažėtų našta, susijusi su papildomų įrodymų pateikimu. Tačiau net ir nesant teisinių kliūčių pasinaudoti teise į atskaitą, kurių keltų neapibrėžti paslaugos aprašymo tikslumo reikalavimai (pvz., „atsižvelgiant į konkretų atvejį“), vis tiek stengiamasi išsamiau aprašyti paslaugą. Būtent todėl, kad teisės į atskaitą įgyvendinimas pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą iš principo priklauso nuo fakto, ar asmuo turi sąskaitą faktūrą, atitinkančią 226 straipsnio reikalavimus, negalima griežtinti sąskaitos faktūros turinio reikalavimų ir turi būti laikomasi teisinio saugumo principo. Pirmiausia, jei Sąjungos teisės nuostatos sukelia finansinį poveikį (kaip šiuo atveju suteikiant teisę į atskaitą arba jos nesuteikiant), tuomet, remiantis teismo praktika, suinteresuotasis asmuo turi turėti galimybę tiksliai numatyti jų taikymą [25].

57. Todėl, kalbant apie sąskaitos faktūros gavėjo teisės į atskaitą kontrolę, nėra pagrindo manyti, kad reikia taikyti daugiau duomenų apie paslaugos pobūdį reikalavimų.

iii) Tarpinė išvada

58. Todėl šioje byloje paslaugos aprašymas sąskaitoje faktūroje neatitiktų PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punkto reikalavimų dėl paslaugos „pobūdžio“ nurodymo tik tuomet, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuotų, kad pagrindinėje byloje pagal Portugalijos teisę lengvatinis tarifas yra numatytas tik tam tikroms teisinėms paslaugoms.

b) Dėl paslaugos apimties

59. Pagal PVM direktyvos 226 straipsnį sąskaitoje faktūroje reikia nurodyti ne tik paslaugos „pobūdį“, bet ir jos „apimtį“. Todėl kyla kitas klausimas, ar tokiomis formuluotėmis – „nuo tam tikros dienos iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“ ir (arba) tik „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“ – pakankamai aprašyta teisinių paslaugų apimtis.

25 — Žr. Sprendimą *Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei* (C-144/14, EU:C:2015:452, 34 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

60. Paslaugos apimtis reiškia jos „kiekį“, kuris pagal PVM direktyvos 226 straipsnį turi būti nurodomas sąskaitoje faktūroje tiekiant prekes ir kuris papildo informaciją apie jos „pobūdį“. Taip sąskaitoje faktūroje pateikiama informacija apie tai, *kiek* paslaugos suteikta.

61. Tačiau šioje byloje tokių duomenų nėra pateikta.

62. Duomenų apie paslaugos apimtį taip pat negalima pakeisti informacija apie laikotarpį, per kurį buvo suteiktos paslaugos. Nes neįmanoma suprasti, kiek paslaugų buvo suteikta per nagrinėjamą laikotarpį.

63. Tiesa, nereikia atskirai nurodyti paslaugos apimties, jeigu jau iš jos pobūdžio aprašymo (kalbant apie šią bylą, pavyzdžiui, „atstovavimas X byloje Y teisme“) galima pagrįstai spręsti apie jos apimtį. Tačiau nagrinėjamu atveju taip nėra. Paslaugų pobūdis buvo nurodytas taip nekonkrečiai (kaip „teisinės paslaugos“), kad iš šio aprašymo neįmanoma spręsti apie jų apimtį.

64. Todėl šioje byloje pateikiami duomenys neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punkte išdėstytų reikalavimų, nes jie nenurodo suteiktų paslaugų apimties.

2. Paslaugos suteikimo data

65. Be to, reikia patikrinti, ar sąskaitoje faktūroje pateiktos formuluotės „nuo tam tikros dienos iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“ ir (arba) tik „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“ atitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 7 punkto reikalavimus, pagal kuriuos sąskaitoje faktūroje reikia nurodyti datą, „kada buvo <…> suteiktos paslaugos, arba užbaigtas <…> paslaugų teikimas“.

66. Ginčijamose sąskaitose faktūrose nurodomas tik laikotarpis ir (arba) galutinė kelių teisinių paslaugų suteikimo data, tačiau nėra pateikiamos konkrečių suteiktų paslaugų suteikimo datos. Šiaip ar taip, iš prejudicinį klausimą pateikusio teismo atsiųstos informacijos negalima daryti išvados, kad paslaugos turinį sudarė tik tam tikrą laikotarpį buvimas pasirengus teikti konsultacijas [26]; priešingai – manytina, kad reikėjo mokėti už atskiras konkrečiai suteiktas paslaugas.

67. Pagal PVM direktyvos 223 straipsnį kelis atskirus paslaugų teikimo atvejus galima įforminti vienoje sąskaitoje faktūroje. Tačiau taip dar neatsakoma į klausimą, ar tokioje bendroje sąskaitoje faktūroje pakanka nurodyti kiekvienos konkrečios paslaugos datą arba laikotarpį, per kurį buvo suteiktos kelios paslaugos.

68. Vėl reikia atkreipti dėmesį į šių duomenų sąskaitoje faktūroje paskirtį. Kaip minėta, sąskaita faktūra yra skirta, be kita ko, kontroliuoti, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo sumokėjo tinkamus mokesčius [27]. Todėl būtina nurodyti ir paslaugos suteikimo datą. Nes ši data (o ne, pvz., sąskaitos faktūros išrašymo data) pagal PVM direktyvos 63 straipsnį iš principo lemia, kada įvyksta apmokestinimo momentas pagal PVM direktyvos 62 straipsnio 1 dalį, ir kokios mokesčių nuostatos laiko atžvilgiu taikytinos šiam sandoriui.

69. Tačiau PVM direktyvos 64 straipsnio 1 dalyje nustatyta specialioji schema paslaugoms, kurių atveju „sąskaitos <…> apmokamos kelis kartus iš eilės“, o taip, atrodo, ir įvyko šioje byloje. Tokiu atveju apmokestinimo momentą žymi ne kiekvienos konkrečios paslaugos suteikimo data, bet laikotarpio, su kuriuo siejamas sąskaitos faktūros apmokėjimas, pabaiga. Todėl tokiu atveju kontroliuojant, ar sumokėti tinkami mokesčiai, reikia ne išvardyti visas suteiktų paslaugų suteikimo datas, o tik nurodyti laikotarpį.

26 — Dėl tokių aplinkybių žr. Sprendimą *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 — Žr. 37 ir 38 punktus.

70. Šiuo atveju tai reiškia, kad formuluotė „nuo tam tikros dienos iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“ atitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 7 punkto reikalavimus, o formuluotė „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, kurioje nėra nurodyta atsiskaitymo laikotarpio pradžios data, - neatitinka.

3. Išvada

71. Taigi nagrinėjamos sąskaitos faktūros, pirma, neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punkto reikalavimų dėl paslaugos „apimties“ nurodymo, antra, jos neatitinka šios nuostatos reikalavimų dėl paslaugos „pobūdžio“ nurodymo tuo atveju, jei Portugalijos teisėje buvo numatytas lengvatinis tarifas, taikomas tik tam tikroms teisinėms paslaugoms, ir, trečia, jos neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 7 punkto reikalavimų dėl paslaugos suteikimo „datos“ nurodymo, jei sąskaitoje faktūroje nėra pateikiama informacijos apie atitinkamo apmokėjimo laikotarpio pradžią.

B – *Dėl teisės į atskaitą*

72. Antra, dabar reikia išsiaiškinti, kokį poveikį sąskaitos faktūros gavėjo galimybei pasinaudoti teise į atskaitą turės aplinkybė, kad sąskaitoje faktūroje yra nurodyti ne visi pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punktus reikalaujami duomenys.

73. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia nori sužinoti, ar siekiant pasinaudoti teise į atskaitą pakanka, kad sąskaitos faktūros gavėjas, norinčiam pasinaudoti atskaita, papildytų trūkstamus sąskaitos faktūros duomenis kitais dokumentais. Iš tiesų mokesčių administratorius pagal Portugalijos teisę turi galimybę iš apmokestinamojo asmens, norinčio pasinaudoti teise į atskaitą, reikalauti papildomos informacijos. Ieškovė pagrindinėje byloje pateikė tokią papildomą informaciją Portugalijos mokesčių administratoriui.

74. Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktą pagrindinės bylos aprašymą man susidaro įspūdis, kad šioje byloje buvo įvykdytos visos PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte numatytos esminės sąlygos teisei į atskaitą įgyvendinti. Tik pati sąskaita faktūra neatitinka teisės aktų reikalavimų. Todėl reikia patikrinti, ar vienintelė aplinkybė, kad sąskaitoje faktūroje nėra nurodyti visi pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punktus reikalaujami duomenys, neleidžia įgyvendinti teisės į atskaitą.

1. Teisės į atskaitą įgyvendinimo sąlygos

75. Siekiant atsakyti į šį klausimą reikia išaiškinti PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą, kuriuo reglamentuojamas teisės į atskaitą įgyvendinimas. Remiantis šia nuostata, apmokestinamasis asmuo, norėdamas įgyvendinti savo pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą turimą teisę į atskaitą, privalo „turėti pagal 220–236 straipsnius <...> išrašytą sąskaitą faktūrą“.

76. Teisės akto nuostatos formuluotė yra aiški. Jei apmokestinamasis asmuo neturi sąskaitos faktūros, atitinkančios PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavimus, jis vis tiek gali turėti teisę į atskaitą pagal 168 straipsnio a punktą. Tačiau pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą jis negali šios teisės *įgyvendinti* tol, kol neturi sąskaitos faktūros, atitinkančios PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavimų.

77. Šis griežtas reikalavimas turėti tinkamą sąskaitą faktūrą, kad būtų galima pasinaudoti teise į atskaitą, sisteminiu požiūriu pabrėžiamas PVM direktyvos 181 straipsnyje, susijusiame su teisės į atskaitą įgyvendinimu už prekių įsigijimą Bendrijos viduje pagal 168 straipsnio c punktą. Norėdamas įgyvendinti atskaitą šioje byloje apmokestinamasis asmuo pagal 178 straipsnio c punktą taip pat privalo „turėti pagal 220–236 straipsnius išrašytą sąskaitą faktūrą“. Pagal PVM direktyvos 181 straipsnį valstybės narės vis dėlto gali leisti apmokestinamajam asmeniui, neturinčiam pagal

220–236 straipsnius išrašytos sąskaitos faktūros, atskaityti PVM. Tačiau tokia nuostata neegzistuoja atskaitos, susijusios su atlygintinu paslaugos teikimu, atveju, kaip antai pagrindinėje byloje. *E contrario* darytina išvada, kad valstybėms narėms šioje byloje PVM direktyvos 178 straipsnio a punktu pagal Europos Sąjungos teisę draudžiama suteikti teisę į atskaitą, jei apmokestinamasis asmuo neturi sąskaitos faktūros, pagal 226 straipsnį laikomos tinkama.

78. Teisingumo Teismo praktika galiausiai taip pat patvirtina, kad siekiant įgyvendinti teisę į atskaitą už atlygį teikiamos paslaugos atveju iš principo būtina tinkama sąskaita faktūra.

79. Pirmiausia reikėtų atskirti tokį atvejį, kai sąskaita faktūra išrašyta netinkamai, nuo kitų formalių reikalavimų, kurie pagal teismo praktiką nedaro jokio poveikio teisei į atskaitą, nesilaikymo, kaip antai nenurodant paslaugos teikėjo [28] ir (arba) gavėjo [29] PVM mokėtojo kodo arba nesilaikant apskaitos prievolių [30]. Tokių formalių reikalavimų nereglamentuoja nuostata, panaši į PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą, pagal kurią reikalaujama turėti tinkamą sąskaitą faktūrą norint įgyvendinti teisę į atskaitą.

80. Vadinasi, formalių reikalavimų, susijusių su sąskaitomis faktūromis, atveju susiklostė ypatinga teisinė padėtis. Todėl Teisingumo Teismas nusistovėjusioje praktikoje teisės į atskaitą įgyvendinimą taip pat sieja su reikalavimu sąskaitoje faktūroje nurodyti PVM direktyvos 226 straipsniu reikalaujamus duomenis [31]. Tik valstybės narės negali šio įgyvendinimo susieti su *papildomais* sąskaitos faktūros turinio reikalavimais, kurie nėra numatyti PVM direktyvoje [32].

81. Tiesa, Teisingumo Teismas keliuose sprendimuose dėl sandorių, kuriems taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, pabrėžė, kad teisė į atskaitą turi būti suteikta, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamasis asmuo neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų [33], ir iš dalies sąskaitų faktūrų duomenis taip pat priskyrė tik prie nereikšmingų formalių reikalavimų [34].

82. Tačiau šios teismo praktikos neįmanoma pritaikyti šiai bylai. Viena vertus, atvirkštinio apmokestinimo tvarka taikoma ypatingu atveju, kai paslaugos gavėjas sykiu turi sumokėti mokesčius *ir* gali įgyvendinti teisę į atskaitą. Tačiau jei tas pats asmuo moka mokesčius ir pasinaudoja atskaita, sąskaita faktūra negali atlikti tokių funkcijų, kurios buvo aprašytos šios bylos atveju [35]. Kita vertus, tose bylose, dėl kurių Teisingumo Teismas priėmė sprendimą, norint įgyvendinti teisę į atskaitą pagal Sąjungos teisę buvo tik reikalaujama „laikytis kiekvienos valstybės narės nustatytų formalumų“ [36]. Todėl PVM reglamentuojančiuose Sąjungos teisės aktuose kaip tik ir nebuvo nustatyta, kad tais atvirkštinio apmokestinimo tvarkos atvejais įgyvendinti teisę į atskaitą galima tik turint tinkamą sąskaitą faktūrą.

83. Šioje byloje neturi reikšmės faktas, kad Teisingumo Teismas vienu atveju Sprendime *Polski Trawertyn* minėtą teismo praktiką, kuri yra susijusi tik su konkrečiu atvirkštinio apmokestinimo tvarkos atveju, vis dėlto pritaikė šioje byloje taikytinam PVM direktyvos 178 straipsnio a punktui [37].

28 — Sprendimai *Dankowski* (C-438/09, EU:C:2010:818, 36 punktas) ir *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 40 punktas).

29 — Sprendimai *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42–51 punktai) ir *Salomie ir Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, 58–61 punktai).

30 — Sprendimas *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 63–72 punktai).

31 — Sprendimai *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 32 punktas), *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 47 punktas) ir *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 40 punktas); dėl ankstesnių teisinių aplinkybių dar žr. Sprendimą *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 25–36 punktai).

32 — Sprendimai *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, 42 punktas) ir *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, 51 punktas).

33 — Sprendimai *Ecotrade* (C-95/07 ir C-96/07, EU:C:2008:267, 63 punktas), *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42 punktas), *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 71 punktas) ir *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 35 punktas); dar žr. Sprendimą *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 51 punktas).

34 — Sprendimai *Uszodaépítő* (C-392/09, EU:C:2010:569, 39–46 punktai) ir *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, 38–42 punktai).

35 — Žr. 32–57 punktus.

36 — Pagal Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punktą ir (arba) PVM direktyvos 178 straipsnio f punktą.

37 — Sprendimas *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, 43 punktas).

84. Teisingumo Teismui tame sprendime akivaizdžiai buvo svarbi tik išvada, kad teisių perėmimo atveju teisių perleidėjo duomenys sąskaitoje faktūroje teisių perėmėjui negali trukdyti įgyvendinti teisės į atskaitą [38]. Todėl tokiu atveju nors ir realūs, tačiau klaidingi sąskaitos faktūros duomenys negali kelti abejonių dėl teisės į atskaitą įgyvendinimo pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą.

85. Tačiau šioje byloje kalbama ne tik apie klaidingus duomenis, bet ir apie tai, kad sąskaitoje faktūroje apskritai nėra būtinų duomenų. Vienas dalykas, kai pagal PVM direktyvos 226 straipsnį reikalaujami duomenys nėra nurodyti ir (arba) nurodyti ne visi, o kitas dalykas, kai tie duomenys yra nurodyti, tačiau neteisingi [39]. Pirmuoju atveju net formaliai nėra įvykdomi PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto kartu su 226 straipsniu reikalavimai.

86. Be to, tik siaurai aiškinant Sprendimą *Polski Trawertyn* galima išvengti prieštaravimų su jau minėta nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią reikalaujama turėti sąskaitą faktūrą, atitinkančią PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavimus, jei norima įgyvendinti teisę į atskaitą [40].

87. Vadinasi, šioje byloje aplinkybė, kad sąskaitos faktūros neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punkto reikalavimų, pagal 178 straipsnio a punktą iš principo neleidžia įgyvendinti teisės į atskaitą. Todėl tokiu atveju norėdamas įgyvendinti savo teisę į atskaitą apmokestinamasis asmuo privalo reikalauti iš sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens pateikti pataisytą sąskaitą faktūrą [41].

2. Papildomos informacijos teikimas

88. Nepaisant to, kas minėta, kyla klausimas, ar atliekant auditą galima sąskaitos faktūros duomenų trūkumą kompensuoti pateikta papildoma informacija.

a) Iš kelių dokumentų sudaryta sąskaita faktūra

89. Pirmiausia reikia atkreipti dėmesį į galimybę, kad pateikti papildomi dokumentai pagal PVM direktyvos 226 straipsnį gali būti net sąskaitos faktūros dalis.

90. PVM direktyvos nuostatose nėra nurodyta, kad sąskaitą faktūrą privalo sudaryti tik vienas dokumentas. Pagal teisinę PVM direktyvos 218 straipsnio apibrėžtį sąskaita faktūra laikomi „rašytinės ar elektroninės formos dokumentai ar pranešimai“, jeigu jie atitinka 3 skyriaus „Sąskaita faktūra“ reikalavimus. Todėl neatmestina galimybė, kad sąskaitą faktūrą gali sudaryti keli dokumentai.

91. Tačiau tokiu atveju, kai sąskaitą faktūrą sudaro keli dokumentai, vienas iš jų turi būti pakankamai glaudžiai susijęs turinio atžvilgiu su kitu. Tai išplaukia iš atitinkamo PVM direktyvos 219 straipsnio taikymo. Pagal jį sąskaita faktūra laikomas „bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakeičia arba kuriame konkrečiai ir vienareikšmiškai nurodoma pirminė sąskaita faktūra“. Taigi, jei sąskaitos faktūros turinys suprantamas tik iš kelių dokumentų, tuomet bent viename dokumente turi būti pakankamai išsami nuoroda į kitą dokumentą. Kitaip sąskaitos faktūros turinys būtų pagrįstas ne pačia sąskaita faktūra, bet tik apmokestinamojo asmens tvirtinimu dėl dviejų dokumentų sąsajos. Tačiau tokiais dokumentais nebūtų galima įgyvendinti minėtos sąskaitos faktūros kontrolės funkcijos [42].

38 — Sprendimas *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, 46 punktas) su nuoroda į generalinio advokato P. Cruz Villalón išvadą byloje *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2011:592, 72 punktas).

39 — Dėl pastarojo atvejo žr., viena vertus, Sprendimą *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 31 ir 32 punktai) ir, kita vertus, Sprendimą *Jagiełło* (C-33/13, EU:C:2014:184, 42 punktas).

40 — Žr. 80 punktą.

41 — Sprendimai *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 43 ir 44 punktai) ir *Petroma Transports ir kt.* (C-271/12, EU:C:2013:297, 34 punktas).

42 — Žr. 32–57 punktus.

92. Remiantis šiais kriterijais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje prireikus turės patikrinti, ar audito metu ieškovės pateikti dokumentai, jeigu juos taip pat pateikė sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, laikytini atitinkamos sąskaitos faktūros dalimi.

b) Proporcingumo principas

93. Tačiau jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nustatys, kad pateikti papildomi dokumentai nėra laikytini sąskaitos faktūros dalimi pagal PVM direktyvos 226 straipsnį, kyla klausimas, ar siekiant įgyvendinti teisę į atskaitą vis dėlto galima papildyti pateiktų neišsamių sąskaitų faktūrų turinį kita informacija.

94. Tiesa, jau buvo konstatuota, kad PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas iš principo nesuteikia teisės į atskaitą, jei neturima tinkamos sąskaitos faktūros, todėl apmokestinamasis asmuo, norintis įgyvendinti teisę į atskaitą, pirmiausia turi gauti iš sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens pataisytą sąskaitą faktūrą [43]. Tačiau aiškinant šią nuostatą reikia laikytis proporcingumo principo [44]. Pagal jį Sąjungos institucijų teisės aktai negali viršyti to, kas būtina tikslams pasiekti [45].

95. Jei panašioje byloje nekyla abejonių, ar teikiant papildomą informaciją įvykdytos esminės sąlygos teisei į atskaitą pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą suteikti, tuomet papildomas reikalavimas pagal 178 straipsnio a punktą turėti 226 straipsnio reikalavimus atitinkančią sąskaitą faktūrą privalo padėti siekti tam tikro tikslo ir negali užkrauti apmokestinamajam asmeniui pernelyg didelės naštos.

96. Pirmiausia konstatuotina, kad tokiu atveju, kai nebekyla klausimo, ar įvykdytos esminės sąlygos atskaitai įgyvendinti, akivaizdu, kad kontrolinė sąskaitos faktūros funkcija tampa nereikalinga tiek, kiek ji naudojama teisei į atskaitą kontroliuoti [46]. Todėl būtų neproporcinga iš apmokestinamojo asmens, kuris siekia įgyvendinti savo teisę į atskaitą, reikalauti, kad jis prašytų sąskaitą faktūrą išrašiusį asmenį papildyti sąskaitą faktūrą.

97. Tačiau sąskaita faktūra taip pat skirta, kaip minėta, kontroliuoti, ar ją išrašęs asmuo sumokėjo tinkamą mokestį [47]. Šioje byloje jis turi tik sąskaitos faktūros, neatitinkančios PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavimų, kopiją. Todėl sąskaita faktūra ir ypač jos taisymas atlieka dar vieną kontrolinę funkciją. Viena vertus, būtent sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo, paprašytas sąskaitos faktūros gavėjo pataisyti sąskaitą, pats yra priverstas patikrinti, ar tinkamai apmokestino paslaugą, už kurią sumokėta. Antra vertus, pataisyta sąskaita faktūra mokesčių administratoriams, kontroliuojantiems sąskaitą faktūrą išrašiusį asmenį, suteikia daugiau informacijos apie tai, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo tinkamai apmokestino savo paslaugą.

43 — Žr. 87 punktą.

44 — Dėl reikalavimo aiškinti laikantis pirminės teisės nuostatų žr. tik sprendimus *Sturgeon ir kt.* (C-402/07, EU:C:2009:716, 48 punktas), *Chatzi* (C-149/10, EU:C:2010:534, 43 punktas), *Orfey* (C-549/11, EU:C:2012:832, 32 punktas) ir *Komisija / Strack* (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, 40 punktas).

45 — Žr., be kita ko, sprendimus *Omega Air ir kt.* (C-27/00 ir C-122/00, EU:C:2002:161, 62 punktas), *Afton Chemical* (C-517/07, EU:C:2008:751, 45 punktas) ir *Schaible* (C-101/12, EU:C:2013:661, 29 punktas).

46 — Žr. 46–57 punktus.

47 — Žr. 32–45 punktus.

98. Atsižvelgiant į šią sąskaitos faktūros kontrolės funkciją ją išrašiusio asmens atžvilgiu, iš principo ir šioje byloje proporcinga reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo, siekdamas įgyvendinti savo teisę į atskaitą, prašytų kitos sutarties šalies pataisyti sąskaitą faktūrą. Žinoma, dėl tokio reikalavimo pataisyti sąskaitą faktūrą negali pasikeisti teisės į atskaitą turinys. Susiklosčius tam tikroms aplinkybėms šiuo požiūriu galėtų būti reikalingas kitoks vertinimas, jei Teisingumo Teismas tuo pačiu metu nagrinėjamoje byloje [48] padarytų išvadą, kad, taisant sąskaitą faktūrą (*prima facie* prieštaraujant PVM direktyvos 167 straipsniui), teisę į atskaitą gali tekti įgyvendinti vėliau [49].

99. Tačiau neatsižvelgiant į tai, kas buvo išdėstyta anksčiau, galima nukrypti nuo reikalavimo pataisyti sąskaitą faktūrą įgyvendinant teisę į atskaitą, jei sąskaitos faktūros pataisymas nebegali atlikti kontrolės funkcijos sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens atžvilgiu. Taip gali atsitikti pirmiausia tuomet, kai sąskaitą faktūrą išrašiusi bendrovė nebeturi turto ir jau yra likviduota. Tokiu atveju nebereikia kontroliuoti, ar sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo sumokėjo tinkamą mokestį. Reikalauti beprasmio pataisymo tokiu atveju būtų neproporcinga [50]. Šioje byloje nereikia nuspręsti, ar tas pats būtų taikoma, jei sąskaitą faktūrą išrašęs asmuo nesutiktų pataisyti sąskaitos faktūros.

100. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo aprašymu, nėra pagrindo tikėtis tokių išskirtinių aplinkybių. Todėl šioje byloje nėra neproporcinga reikalauti iš ieškovės pagrindinėje byloje, siekiančios įgyvendinti teisę į atskaitą, prašyti sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens pataisyti sąskaitas faktūras, kad jos atitiktų PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavimus.

3. Išvados

101. Todėl galiausiai galima konstatuoti, kad pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punktą sąskaitos faktūros gavėjui, norinčiam pasinaudoti atskaita, įgyvendinant teisę į ją iš principo nepakanka pakeisti sąskaitoje faktūroje trūkstamų duomenų kita informacija, jei tai nėra dokumentai, laikomi sąskaitos faktūros dalimi. Kitokią išvadą galima daryti tuomet, jei sąskaitos faktūros pataisymas nebegali atlikti savo kontrolinės funkcijos sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens atžvilgiu.

VI – **Išvada**

102. Remiantis tuo, kas išdėstyta, į *Tribunal Arbitral Tributário* (Mokesčių arbitražo teismas, Portugalija) prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti taip:

1. Sąskaita faktūra, kurioje paslaugos pobūdis nurodomas tik formuluotėje „suteiktos teisinės paslaugos“, atitinka Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 6 punkto reikalavimus, nebent nacionalinės teisės nuostatose, neprieštaraujančiose Sąjungos teisei, yra numatytas skirtingas tam tikrų teisinių paslaugų apmokestinimas PVM.

2. Sąskaita faktūra, kurioje paslaugos apimtis nurodoma tik formuluotėje „nuo tam tikros dienos iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“ arba „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, neatitinka Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 6 punkto reikalavimų.

3. Sąskaita faktūra, kurioje paslaugos suteikimo data nurodoma tik formuluotėje „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, neatitinka Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 7 punkto reikalavimų.

48 — Byla *Senatex* (C-518/14; OL C 34, 2015, p. 12).

49 — Pvz., remiantis valstybių narių įgaliojimais pagal PVM direktyvos 180 ir 182 straipsnius.

50 — Tam neprieštarauja Sprendime *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50) pateikti argumentai, nes jame tik iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad nagrinėjamas klaidingų sąskaitų faktūrų poveikis – iš tiesų jame nagrinėjamos atskaitai taikomos esminės sąlygos.

4. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 178 straipsnio a punktą sąskaitos faktūros gavėjui, norinčiam pasinaudoti atskaita, įgyvendinant teisę į ją iš principo nepakanka pakeisti sąskaitoje faktūroje trūkstamų duomenų (nenurodytų pažeidžiant Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 6 ar 7 punktą) kita informacija, jei tai nėra dokumentai, laikomi sąskaitos faktūros dalimi. Jei sąskaita faktūra netaisoma, reikalauti suteikti teisę į atskaitą galima tuomet, jei sąskaitos faktūros pataisymas vis tiek nebegali atlikti savo kontrolinės funkcijos sąskaitą faktūrą išrašiusio asmens atžvilgiu.