Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 18. februārī [1]

Lieta C-516/14

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

(Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Šķīrējtiesa nodokļu lietās, Portugāle) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Pievienotās vērtības nodoklis — Direktīvas 2006/112/EK 226. panta 6. un 7. punkts — Informācija rēķinā par sniegtā pakalpojuma apjomu un veidu, kā arī tā sniegšanas datumu — Direktīvas 2006/112/EK 178. panta a) punkts — Tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošana — Prasība par Direktīvas 2006/112/EK 226. panta prasībām atbilstoša rēķina saglabāšanu

I – Ievads

1. Parasti rēķina saņemšana nav pamats priekam. Mazliet citādāk tas ir ar PVN, jo šajā gadījumā rēķins zināmos apstākļos piešķir tā saņēmējam tiesības no nodokļu iestādes saņemt tāda PVN atmaksu, kas ir norādīts rēķinā (t.s. priekšnodokļa atskaitīšana).

2. Savienības tiesību aktos PVN jomā gan ir arī paredzēts, ka rēķinā jābūt norādītām vismaz vairākām ziņām. Portugāles nodokļu iestādes šīs ziņas neuzskata par pietiekošām gadījumā, kas rosināja iesniegt šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. It īpaši pakalpojumu, par kuriem ir izsniegts rēķins, apzīmēšana kā "juridiskie pakalpojumi" bez sīkākiem paskaidrojumiem neatbilstot tiesību aktu PVN jomā prasībām attiecībā uz nepieciešamo rēķina saturu. Taču tikai pienācīgā kārtā sagatavots rēķins piešķirot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

3. Tiesai, ņemot vērā minēto, būs jānoskaidro divi jautājumi. Tai it īpaši būs jāsniedz atbilde ne tikai uz jauno jautājumu, cik sīkam rēķinā ir jābūt pakalpojuma aprakstam. Tiesai, lai pilnveidotu tās līdzšinējo judikatūru šajā jomā, būs arī vēlreiz jāsniedz viedoklis par nepilnīga rēķina sekām attiecībā uz tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – *Savienības tiesības*

4. PVN uzlikšanu Savienībā reglamentē Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu [2] (turpmāk tekstā – "PVN direktīva"). Šīs direktīvas priekštece ir Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze [3] (turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"). Ciktāl abu direktīvu tiesību normas ir vienādas, šajā gadījumā ir jāņem vērā arī Tiesas judikatūra par Sesto direktīvu.

5. PVN direktīvas 168. pantā [4] tostarp ir paredzētas šādas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu:

"Ciktāl preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto darījumiem, par kuriem uzliek nodokli, nodokļa maksātājam ir tiesības tajā dalībvalstī, kurā viņš veic šos darījumus, atskaitīt no nodokļa, par kuru nomaksu viņš ir atbildīgs:

a) PVN, kas attiecīgajā dalībvalstī maksājams vai samaksāts par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]."

6. Nodaļā "Noteikumi par atskaitīšanas tiesību īstenošanu" PVN direktīvas 178. pantā tā sākotnējā pamatlietā piemērojamā redakcijā [5] papildus ir norādīts:

"Lai izmantotu atskaitīšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitīšanai attiecībā uz preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..]."

7. PVN direktīvas 226. pants, uz kuru tostarp notiek atsaukšanās, attiecas uz rēķinu saturu, un tajā ir noteikts:

"Neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinos PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

6) piegādāto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids;

2 — OV L 347, 1. lpp.

3 — OV L 145, 1. lpp.; OV Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 23.–62. lpp.

4 — Minētajai tiesību normai Sestajā direktīvā atbilst 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts redakcijā, kas ietverta 28.f panta 1. punktā redakcijā, kura savukārt ietverta Padomes 1995. gada 10. aprīļa Direktīvas 95/7/EK, kas groza Direktīvu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienkāršotus pasākumus attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli — dažu atbrīvojumu jomu un praktiskus pasākumus to piemērošanai (OV L 102, 18. lpp.; OV Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 274.–280. lpp.) 1. panta 10. punktā.

5 — PVN direktīvas 178. panta a) punkts ar Padomes 2010. gada 13. jūlija Direktīvu 2010/45/ES, ar ko Direktīvu 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu groza attiecībā uz rēķinu piesūtīšanas noteikumiem (OV L 189, 1. lpp.), ir izteikts jaunā redakcijā. Tā sākotnējai redakcijai Sestajā direktīvā atbilst 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts redakcijā, kas ietverta 28.f panta 2. punktā, kurš direktīvā tika iekļauts ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direktīvas 91/680/EEK, kas papildina pievienotās vērtības nodokļu kopējo sistēmu un groza Direktīvu 77/388/EEK nolūkā atcelt fiskālās robežas (OV L 376, 1. lpp.; OV Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 160.–178. lpp.), 1. panta 22. punktu.

7) datums, kad piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi, vai kad pabeigta to piegāde vai sniegšana, vai datums, kad saskaņā ar 220. panta 4. un 5. punktu veikta pirmā iemaksa kontā, ja vien minētais datums ir zināms un atšķiras no rēķina izsniegšanas datuma;

[..].”

8. Minētās PVN direktīvas 226. panta tiesību normas būtībā atbilst Sestās direktīvas 22. panta 3. punkta b) apakšpunkta sestajam un septītajam ievilkumam redakcijā, kas izriet no tās 28.h panta [6] redakcijā, kas savukārt grozīta ar Direktīvu 2001/115/EK [7]. Tādēļ arī šajā tiesvedībā būs it īpaši jāņem vērā šīs tiesību normas priekšteces Sestajā direktīvā pieņemšanas vēsture.

9. PVN direktīvas preambulas 46. apsvērums vienīgais attiecas uz rēķiniem, un tas ir formulēts šādi:

“(46) Rēķinu piesūtīšana elektroniski jāizveido tā, lai nodokļu pārvaldes varētu veikt pārbaudes. Tādējādi, lai nodrošinātu iekšējā tirgus sekmīgu darbību, ir lietderīgi Kopienas līmenī izstrādāt saskaņotu sarakstu, kurā paredzētas ziņas, kas ir jānorāda rēķinos, kā arī izveidot vairākas kopīgas procedūras, kas attiecas uz rēķinu piesūtīšanu elektroniski un rēķinu glabāšanu elektroniski, gan veicot maksājamo summu pašaprēķinu, gan uzticot rēķinu piesūtīšanas darbības trešai personai.”

B – *Valsts tiesības*

10. Portugāles tiesībās *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* [Pievienotās vērtības nodokļa kodeksa] (turpmāk tekstā – “*CIVA*”) 36. panta 5. punkta b) apakšpunktā ir noteikts, ka rēķinos jānorāda “[..] sniegto pakalpojumu parastais nosaukums un piemērojamās nodokļa likmes noteikšanai nepieciešamās ziņas”.

11. Tikai tad, ja rēķins atbilst arī šīm *CIVA* 36. panta 5. punkta b) apakšpunkta prasībām, atbilstoši *CIVA* 19. panta 2. punkta a) apakšpunktam un 6. punktam pastāv tiesības uz rēķinā norādītā PVN atskaitīšanu.

12. Turklāt Portugāles Republika tiesvedībā Tiesā norādīja, ka laikposmā, kam ir nozīme pamatlietā, Portugāles tiesībās bija paredzēta samazināta nodokļa likme konkrētiem advokāta pakalpojumiem, tostarp tādiem pakalpojumiem, kas sniegti pensionāriem un bezdarbniekiem vai kas sniegti vispārīgi tiesvedībās par civilstāvokli. Šis tiesiskais regulējums, kas nav paredzēts Savienībā spēkā esošajās PVN direktīvas tiesību normās par samazinātu nodokļa likmi, balstoties uz iegūtām tiesībām, kuras aizsargājot PVN direktīvas 113. pants.

III – Pamatlieta

13. Prasītāja pamatlietā, sabiedrība *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, darbojas viesnīcu nozarē.

14. No 2008. līdz 2010. gadam tā saņēma pakalpojumus no advokātu biroja. Par tiem advokātu birojs izsniedza četrus rēķinus, kuros bija ietverti šādi pakalpojumu apraksti:

— “No 2007. gada 1. decembra līdz šim brīdim sniegti juridiskie pakalpojumi” (2008. gada 26. augusta rēķins);

6 — Sestās direktīvas 28.h pants direktīvā tika iekļauts ar Direktīvas 91/680 (minēta 5. zemsvītras piezīmē) 1. panta 22. punktu.

7 — Sestās direktīvas 28.h pants tika grozīts ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direktīvas 2001/115/EK, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK, lai vienkāršotu, atjauninātu un saskaņotu nosacījumus rēķinu piesūtīšanai attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli (OV L 15, 24. lpp.; OV Īpašais izdevums latviešu valodā, 9. nod., 1. sēj., 352.–356. lpp.), 2. pantu.

— "Honorāri par juridiskajiem pakalpojumiem, kas sniegti no jūnija līdz šim brīdim" (2008. gada 17. decembra rēķins);

— "Honorāri par juridiskajiem pakalpojumiem, kas sniegti līdz šim brīdim" (2009. gada 29. aprīļa rēķins);

— "Honorāri par juridiskajiem pakalpojumiem, kas sniegti no 2009. gada 1. novembra līdz šim brīdim" (2010. gada 2. jūnija rēķins).

15. Attiecībā uz PVN, uz kuru tika norādīts šajos rēķinos, prasītāja pamatlietā Portugāles nodokļu iestādēm lūdza atzīt tās tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu kopumā EUR 8689,49 apmērā.

16. Portugāles nodokļu iestādes pēc nodokļu revīzijas atteica priekšnodokļa atskaitīšanu, jo pakalpojumu apraksti rēķinos neatbilstot *CIVA* 36. panta 5. punkta b) apakšpunkta prasībām. Reaģējot uz minēto, prasītāja pamatlietā iesniedza papildu dokumentus, kuros bija norādīts uz izsmeļošāku pakalpojumu aprakstu. Tomēr Portugāles nodokļu iestādes atteica priekšnodokļa atskaitīšanu ar pamatojumu, ka rēķini joprojām neatbilstot likuma prasībām.

IV – Tiesvedība Tiesā

17. *Tribunal Arbitral Tributário* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās, Portugāle), kura šobrīd izskata lietu, PVN direktīvas interpretāciju uzskata par izšķirošu nolēmuma pieņemšanā un tādēļ 2004. gada 17. novembrī atbilstoši LESD 267. pantam uzdeva Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai, pareizi interpretējot PVN direktīvas 226. panta 6. punktu, var uzskatīt, ka rēķinā norādītais apraksts "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti no konkrēta datuma līdz šim brīdim" vai tikai "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti līdz šim brīdim" ir nepietiekams, ņemot vērā, ka kompetentā iestāde, piemērojot sadarbības principu, var iegūt papildu informāciju, ko tā uzskata par nepieciešamu, lai apstiprinātu darbības esamību un tās detalizētas pazīmes?"

18. Par šo jautājumu rakstveida apsvērumus Tiesā iesniedza prasītāja pamatlietā, Portugāles Republika un Eiropas Komisija. Tiesas sēdē 2016. gada 14. janvārī savu viedokli pauda Vācijas Federatīvā Republika, Portugāles Republika un Komisija.

V – Juridiskais vērtējums

19. Ņemot vērā pamatlietu, iesniedzējtiesa [8] galu galā lūdz sniegt atbildi uz diviem atšķirīgiem jautājumiem.

20. Pirmkārt, ir jānoskaidro, vai tādi rēķini kā šajā gadījumā aplūkojamie atbilst PVN direktīvas 226. pantā rēķina saturam izvirzītajām prasībām (par to tūlīt A sadaļā). Otrkārt, ir jānoskaidro sekas attiecībā uz tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu gadījumā, ja ziņas rēķinos nebūtu pietiekamas (par to turpinājumā B sadaļā).

A – *Par rēķinu saturu*

21. Līdz ar to, pirmkārt, rodas jautājums, vai rēķini, kādi tie ir pamatlietā, atbilst prasībām, kas PVN direktīvas 226. pantā ir izvirzītas rēķina saturam.

8 — Saskaņā ar spriedumu *Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C-377/13, EU:C:2014:1754, 22.–34. punkts) *Tribunal Arbitral Tributário* ir tiesa LESD 267. panta izpratnē.

22. Obligātais rēķina saturs šajā gadījumā ar saistošu raksturu un izsmeļoši ir noteikts PVN direktīvas 226. pantā. Tas tādēļ, ka šī tiesību norma ir jāpiemēro rēķiniem, kas ir jāizsniedz atbilstoši PVN direktīvas 220. un 221. pantam. Lietas pamatā esošie rēķini saskaņā ar 220. panta 1. punktu bija jāizsniedz, jo pakalpojumi tika sniegti nodokļa maksātājam. Turpretim Portugāles tiesībās attiecībā uz rēķina saturu nevar tikt izvirzītas prasības papildus tām, ko paredz PVN direktīvas 226. pantā ietvertie noteikumi. Tas, pirmkārt, izriet no paša 226. panta, saskaņā ar kuru rēķinos ir "obligāti" jānorāda tajā minētās ziņas, un, otrkārt, no PVN direktīvas 273. panta otrās daļas, atbilstoši kurai dalībvalstis nodokļa uzlikšanas nolūkā nedrīkst noteikt citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas jau ir noteikti PVN direktīvā.

23. Kā pareizi norādījusi Portugāles Republika, šajā gadījumā nepietiek tikai ar PVN direktīvas 226. panta 6. punkta interpretāciju, kuram prejudiciālajā jautājumā ir pievērsta lielākā uzmanība. Lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi par Savienības tiesību prasībām [9] attiecībā uz rēķina saturu, ir jāanalizē arī šīs tiesību normas 7. punkts.

24. Saskaņā ar šīm abām tiesību normām rēķinos ir jānorāda ziņas gan par "sniegto pakalpojumu apjomu un veidu" (6. punkts), gan par "datumu, kad [..] sniegti pakalpojumi vai kad pabeigta to [..] sniegšana" (7. punkts).

1) Pakalpojuma veids un apjoms

25. Ņemot vērā PVN direktīvas 226. panta 6. punktu, rodas jautājums, vai šīs lietas pamatā esošajos rēķinos izmantotie apraksti, tātad formulējumi "juridisko pakalpojumu sniegšana" zināmā laikposmā vai līdz noteiktam datumam, pietiekami apzīmē pakalpojumu "veidu" (par to tūlīt a) punktā) un "apjomu" (par to turpinājumā b) punktā).

a) Par pakalpojuma veidu

26. Tiesa PVN direktīvas 226. panta 6. punkta prasības attiecībā uz pakalpojuma "veida" aprakstu līdz šim ir analizējusi tikai vienā lietā saistībā ar preču piegādi. Proti, preču gadījumā tāpat kā pakalpojumu gadījumā atbilstoši 226. panta 6. punktam ir jānorāda to "veids". No judikatūras izriet, ka šajā ziņā nav konstatējams pienākums norādīt rēķinā piegādāto lopu krotālijas [10], kas sniegtu iespēju nešaubīgi identificēt katru konkrēto piegādāto preci, ņemot vērā rēķina saturu.

27. No minētā vispirms ir jāsecina, ka rēķina saturā saskaņā ar PVN direktīvas 226. panta 6. punktu nav jābūt ietvertai visai pieejamai informācijai par piegādātu preci vai sniegtu pakalpojumu. Tas jau izriet no formulējuma, kurā ir runa tikai par preces vai pakalpojuma "veidu", turpretim tajā netiek pieprasīts precīzs priekšmeta vai pakalpojuma apraksts.

28. Taču, ja līdz ar to rēķinā nav jānorāda visa par sniegto pakalpojumu pieejamā informācijā, rodas jautājums, cik detalizētai ir jābūt informācijai, lai pakalpojuma "veids" būtu aprakstīts pietiekami. Tātad, vai – attiecībā uz šo gadījumu – visu juridisko pakalpojumu kopums jau ir šāds veids, vai arī ir jānošķir vēl vairāk dažāda veida juridiskie pakalpojumi?

29. Atbilde uz šo jautājumu neizriet nedz no PVN direktīvas 226. panta 6. punkta formulējuma, nedz no tā sistēmas. Tādēļ tas ir jānoskaidro, ņemot vērā šīs rēķina informācijas mērķi.

9 — Skat. arī spriedumus *Viessmann* (C-280/91, EU:C:1993:103, 17. punkts), *Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve* u.c. (C-225/13, EU:C:2014:245, 30. punkts) un *Abcur* (C-544/13 un C-545/13, EU:C:2015:481, 33. punkts).

10 — Spriedums *Evita-K* (C-78/12, EU:C:2013:486, 52. un 53. punkts).

30. Savukārt rēķina informācijas attiecīgais mērķis ir saistīts ar funkciju, kas rēķinam ir jāpilda PVN nodokļa uzlikšanas sistēmā. Kā var secināt no PVN direktīvas preambulas 46. apsvēruma, rēķina izsniegšanas mērķis ir pārbaužu veikšana no dalībvalstu nodokļu iestāžu puses. Lai šādas pārbaudes varētu notikt, nodokļa maksātājiem saskaņā ar PVN direktīvas 224. pantu ir jāsaglabā visi rēķini, ko tie ir saņēmuši, un visu to rēķinu kopijas, ko tie ir izsnieguši paši.

31. Ņemot vērā šo mērķi, katras atsevišķās rēķina informācijas mērķis ir tieši saistīts ar jautājumu, ko nodokļu iestādēm ir jābūt iespējai pārbaudīt, pamatojoties uz rēķinu.

i) Attiecīgā nodokļa samaksas pārbaude

32. Vispirms rēķina mērķis ir pārbaudīt, vai rēķina izsniedzējs ir samaksājis nodokli.

33. Tas izriet no PVN direktīvas 178. panta a) punkta. Atbilstoši tam pakalpojuma saņēmējs var izmantot savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu tikai tad, ja viņš ir saglabājis rēķinu. Saskaņā ar judikatūru šīs prasības mērķis ir nodrošināt PVN iekasēšanu un tās pārbaudi [11]. Tas tādēļ, ka, pamatojoties uz šo tiesisko regulējumu, priekšnodoklis tiek atskaitīts tikai tad, ja nodokļu iestādes rēķinu var vienlaikus izmantot kā dokumentu, kurā, pamatojoties uz obligātajām ziņām, kas noteiktas PVN direktīvas 226. pantā, ir norādīta nepieciešamā informācija, lai nodrošinātu arī atbilstošu PVN samaksu no rēķina izsniedzēja puses. Turklāt šo atsaukšanos uz rēķina izsniedzēju pamato PVN direktīvas 203. pants. Saskaņā ar to rēķina izsniedzējam ir jāmaksā rēķinā norādītais nodoklis neatkarīgi no tā, vai darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, ir vispār notikusi, it īpaši neatkarīgi no tā, vai pakalpojums vispār ir ticis sniegts [12]. Minētais nodokļu iestādēm šādā gadījumā aiztaupa nepieciešamību iegūt attiecīgu pierādījumu.

34. Tādējādi rēķins, zināmā mērā sasaistot priekšnodokļa atskaitīšanu ar nodokļa samaksu, ir sava veida apdrošināšana nodokļu iestādei [13]. Tas tādēļ, ka rēķins, bez kura priekšnodoklis nevar tikt atskaitīts, sniedz nodokļu iestādei vismaz iespēju iegūt no rēķina izsniedzēja summu, kas pārsniedz priekšnodokļa atskaitījumu, tādējādi, ka nodokļu iestādes pārbauda, vai viņš ir samaksājis atbilstošo nodokli.

35. Taču attiecībā uz šo apdrošināšanas funkciju rēķinā ir nepieciešamas tikai konkrētas ziņas, it īpaši nodokļa maksātāja, kas ir sniedzis pakalpojumu, pilns vārds vai nosaukums un adrese (PVN direktīvas 226. panta 5. punkts) un papildus tā PVN identifikācijas numurs (3. punkts). Turpretim īpaša pakalpojuma "veida" norādīšana rēķinā nav nepieciešama, lai vienkārši pārbaudītu, vai tā izsniedzējs ir samaksājis nodokli. Tas tādēļ, ka rēķina izsniedzējam, kā norādīts iepriekš, atbilstoši PVN direktīvas 203. pantam jebkurā gadījumā ir jāmaksā rēķinā norādītais nodoklis, kuru tā saņēmējs lūdz atskaitīt kā priekšnodokli. Šajā gadījumā rēķina saikne ar faktiski sniegtu pakalpojumu vispār nav nepieciešama.

36. Tas, ka līdz ar to pie rēķinā obligāti norādāmās informācijas atbilstoši PVN direktīvas 226. pantam acīmredzami pieder arī informācija, kas nav nepieciešama vienkāršai nodokļa samaksas pārbaudei, skaidri parāda, ka rēķina funkcija nevar būt tikai šāda. Pie šīs informācijas pieder ne tikai piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu veids (6. punkts), bet arī it īpaši informācija par pakalpojuma datumu (7. punkts), summu, kurai izliek nodokli (8. punkts), piemērojamo nodokļa likmi (9. punkts) vai piemērojamo atbrīvojumu no nodokļa (11. punkts).

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

12 — Rēķina izsniedzējs gan zināmos apstākļos var atkal atbrīvoties no šī nodokļa maksāšanas pienākuma, skat. arī spriedumu *Schmeink* & *Cofreth* un *Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — Šajā ziņā skat. arī spriedumus *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54, 31. un 32. punkts) un *LVK* (C-643/11, EU:C:2013:55, 35. un 36. punkts).

37. Šīs un citas informācijas mērķis – kā tas izriet no attiecīgās tiesību normas pieņemšanas vēstures [14] – ir norādīt rēķinā "visu informāciju par piemērojamo PVN tiesisko regulējumu".

38. Tātad dalībvalstu nodokļu iestādēm ar šo papildu informāciju tiek sniegta iespēja pārbaudīt, vai rēķina izsniedzējs par savu pakalpojumu ir aprēķinājis arī *pareizo* nodokli. Proti, ņemot vērā šo informāciju, dalībvalstu nodokļu iestādes var it īpaši pārbaudīt, vai rēķina izsniedzējs atbilstoši juridiskajām prasībām ir pareizi noteicis pakalpojuma vietu (PVN direktīvas 31. un nākamie panti), aprēķinu bāzi (72. un nākamie panti) un nodokļa likmi (93. un nākamie panti), kā arī to, vai tas pamatoti par piemērojamu uzskata atbrīvojumu no nodokļa (131. un nākamie panti), vai arī pamatoti pieņēma, ka viņa vietā nodoklis ir jāmaksā pakalpojuma saņēmējam (192.a un nākamie panti).

39. Lai veiktu šādu pārbaudi, ir nepieciešams arī sniegtā pakalpojuma apraksts rēķinā. Tas tādēļ, ka attiecīgais nodoklis daudzējādā ziņā ir atkarīgs no sniegtā pakalpojuma satura, jo arī īpašajās tiesību normās par pakalpojuma vietu, nodokļa likmi, atbrīvojumiem no nodokļa utt. bieži par kritēriju tiek izmantots pakalpojuma saturs. Tādēļ pakalpojuma "veidam" rēķinā ir jābūt aprakstītam ar tādu precizitāti, kas ir piemērota, lai novērtētu pareizās nodokļa likmes, atbrīvojuma no nodokļa vai cita īpaša režīma piemērošanu [15].

40. Ņemot vērā šos kritērijus, šajā gadījumā izmantotais apraksts "juridiskie pakalpojumi" šķiet pietiekams, lai pārbaudīto attiecīgā nodokļa aprēķinu. Tas tādēļ, ka man nav zināms neviens tiesiskais regulējums spēkā esošajos Savienības tiesību aktos PVN jomā, kurā attiecīgā nodokļa noteikšana būtu atkarīga no juridiskā pakalpojuma veida [16].

41. Portugāles Republika gan ir norādījusi, ka juridiskā pakalpojuma veida sīks apraksts šajā gadījumā esot nepieciešams tādēļ, ka Portugāles tiesībās – atšķirībā no PVN direktīvas, taču tām atbilstot iegūto tiesību klauzulai direktīvas 113. pantā – esot paredzēta samazināta nodokļa likme konkrētiem juridiskajiem pakalpojumiem. Līdz ar to no vispārīgā apraksta "juridiskie pakalpojumi" neesot secināms, vai pakalpojumiem ir jāpiemēro parastā likme vai samazinātā nodokļa likme.

42. Gadījumā, ja šī argumentācija par pamatlietā piemērojamām valsts tiesībām ir pamatota – šajā ziņā minētais ir jānoskaidro vienīgi iesniedzējtiesai –, no minētā izrietētu, ka šajā gadījumā pakalpojuma veids nebūtu pietiekami aprakstīts, lai būtu iespējams pārbaudīt nodokļa attiecīgo aprēķinu.

43. Šis secinājums gan būtu zināmā pretrunā mērķim, kas saistīts ar Padomes ieviestajām tiesību normām par obligātajām ziņām rēķinā, "sastādīt [..] saskaņotu sarakstu, kur būtu paredzētas ziņas, kas ir jānorāda rēķinos", lai "nodrošinātu, ka iekšējais tirgus darbojas pienācīgi" [17]. Tas tādēļ, ka līdz ar to no juridisko pakalpojumu sniedzēja tiek pieprasīta atšķirīgi detalizēta informācija par pakalpojuma veidu atkarībā no tā, vai pakalpojuma vieta ir Portugāle vai cita dalībvalsts.

14 — Skat. pamatojumu 1. punktā priekšlikumā Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 77/388/EEK, lai vienkāršotu, atjauninātu un saskaņotu nosacījumus rēķinu piesūtīšanai attiecībā uz pievienotās vērtības nodokli (COM(2000) 650, galīgā redakcija), kura rezultātā tika pieņemta Direktīva 2001/115/EK (skat. iepriekš 8. punktu), kā arī Ekonomikas un sociālo lietu komitejas viedokļa par šo priekšlikumu 1.1.1. punktā (OV C 193, 53. lpp.).

15 — Skat. arī ģenerāladvokāta F. Dž. Džeikobsa [*F. J. Jacobs*] secinājumus lietā *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2003:585, 73. punkts).

16 — Arī PVN direktīvas 47. panta piemērošanu, kurā attiecībā uz "pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamo īpašumu", ir paredzēta atšķirīga pakalpojuma sniegšanas vieta, es jau sākotnēji uzskatu par izslēgtu, jo pat juridiskajiem pakalpojumiem, kas saistīti ar nekustamā īpašuma pārdošanu, pēc manas pārliecības, nav piemērojama šī tiesību norma, skat. manus secinājumus lietā *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C-155/12, EU:C:2013:57, 37.–40. punkts).

17 — Skat. Direktīvas 2001/115 preambulas ceturto apsvērumu (skat. iepriekš 8. punktu).

44. Tomēr minētais galu galā ir tikai sekas atšķirīgām tiesību normām par samazinātajām PVN likmēm dalībvalstīs. Minētais attiecas ne tikai uz šajā gadījumā Portugāles Republikas norādīto iegūto tiesību gadījumu attiecībā uz samazinātajām nodokļa likmēm atbilstoši PVN direktīvas 113. pantam. Arī atbilstoši PVN direktīvas 98. pantam un III pielikumam Savienībā noteikto darbību, par kurām ir jāmaksā samazinātās nodokļa likmes, piemērošana ietilpst katras dalībvalsts kompetencē. Tādēļ iemesls iespējamām neatbilstībām rēķinu iekšējā tirgū nav rēķina saturam izvirzītās prasības, bet gan saskaņošanas neesamība samazināto nodokļa likmju jomā.

45. Tātad, ja iesniedzējtiesa konstatētu, ka pamatlietā Portugāles tiesībās ir paredzēta samazināta nodokļa likme konkrētiem juridiskajiem pakalpojumiem, vispārīgais formulējums "juridisko pakalpojumu sniegšana" rēķinā neatbilstu prasībām, kas PVN direktīvas 226. panta 6. punktā ir izvirzītas informācijai par pakalpojuma "veidu".

ii) Tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu pārbaude

46. Turklāt rēķina un tā satura mērķis nav tikai pārbaudīt, vai tā izsniedzējs ir samaksājis attiecīgo nodokli. Kā tas izriet arī no PVN direktīvas 226. panta pieņemšanas vēstures, rēķinam ir arī jāpilda tā saņēmēja nodokļa atskaitīšanas "pamatošanas" funkcija [18].

47. Tātad nodokļu iestādēm ir jābūt iespējai, izmantojot rēķina saturu, pārbaudīt arī rēķina saņēmēju attiecībā uz tā tiesībām uz nodokļa atskaitīšanu. Līdz ar to rodas jautājums, vai no šīs pārbaudes funkcijas izriet vēl papildu prasības attiecībā uz pakalpojuma apraksta precizitāti rēķinā.

48. Tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu pārbaude sākas ar to, ka tiek noskaidrots, vai rēķina saņēmējs vispār ir saglabājis rēķinu. Tas sniedz zināmu drošību attiecībā uz to, ka pakalpojums, par kuru ir ticis izsniegts rēķins, ir patiešām ticis sniegts [19], kas ir tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu esamības priekšnoteikums [20]. Tas tādēļ, kā jau norādīts [21], ka rēķina izsniedzējam atbilstoši PVN direktīvas 203. pantam ir jāsamaksā jebkurš rēķinā norādītais PVN. Ņemot vērā minēto, rēķina izsniedzējam tiek radīts zināms šķērslis attiecībā uz rēķina izsniegšanu par pakalpojumu, kas vispār nav ticis sniegts. Taču saistībā ar šo rēķina pārbaudes funkciju informācija par pakalpojuma veidu ir tikpat maz nepieciešama kā saistībā ar vienkāršas nodokļa samaksas pārbaudi. Tas tādēļ, ka rēķina izsniegšanas par neeksistējošu pakalpojumu šķērslis pamatojas uz maksājamo nodokli atbilstoši PVN direktīvas 203. pantam, kas, kā norādīts, nav saistīts ar pakalpojuma aprakstu [22].

49. Turklāt pārbaudot, vai rēķina izsniedzējs tajā ir norādījis arī *attiecīgo* nodokli, kas kā rēķina mērķis jau tika izklāstīts [23], mērķis ir attiecīgi pārbaudīt atbilstošā nodokļa atskaitījuma attiecīgo lielumu. Taču no minētā izriet tikpat maz papildus pakalpojuma veida apzīmējumam izvirzāmas prasības kā tās, kas jau tikušas konstatētas.

50. Tomēr tādas varētu tikt konstatētas, ja, ņemot vērā rēķina saturu, ir jāpārbauda vēl viens nodokļa atskaitīšanas priekšnoteikums, proti, faktiskā vai iecerētā [24] saņemto pakalpojumu izmantošana ar nodokli apliekamiem darījumiem, kas tiek pieprasīts PVN direktīvas 168. panta a) punktā.

18 — Skat. 14. zemsvītras piezīmē norādītos pierādījumus.

19 — Šajā ziņā skat. jau spriedumu *Reisdorf* (C-85/95, EU:C:1996:466, 29. punkts).

20 — Skat. tostarp spriedumus *Genius* (C-342/87, EU:C:1989:635) un *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 39. punkts).

21 — Skat. iepriekš 33. punktu.

22 — Skat. iepriekš 35. punktu.

23 — Skat. iepriekš 37.–39. punktu.

24 — Skat. spriedumu *Gran Via Moineşti* (C-257/11, EU:C:2012:759, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

51. Gan Portugāles Republika, gan atbilstoši jēgai Komisija saistībā ar minēto šajā tiesvedībā ir aizstāvējušas viedokli, ka pakalpojuma aprakstam rēķinā esot jābūt tik detalizētam, ka ir iespējams pārbaudīt, vai pakalpojums ir paredzēts rēķina saņēmēja saimnieciskajai darbībai, ar kuru pēc tam var būt saistīti ar nodokli apliekami darījumi, kas piešķir tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

52. Taču es nevaru piekrist šim viedoklim.

53. Vispirms nav vispār iespējams rēķinā pakalpojumu aprakstīt tik sīki, ka tā privātais vai ar saimniecisko darbību saistītais raksturs izrietētu jau no paša pakalpojuma apraksta. Piemēram, ja runa ir par zīmuli, sīkais zīmuļa ražotāja, veida, īpašību un stāvokļa apraksts neatbild uz jautājumu, vai tas patiešām tiek izmantots privātām vajadzībām vai saistībā ar saimniecisko darbību. Šajā ziņā tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu nevar tikt pārbaudītas, pamatojoties uz rēķinu, jo būtībā katrs pakalpojuma priekšmets var tikt izmantots gan privātām vajadzībām, gan saimnieciskajā darbībā. Tas attiecas pat uz tādiem šķietami acīmredzami privātiem pakalpojumiem kā, piemēram, kino apmeklējums, kuru mērķis atsevišķā gadījumā tomēr var būt konkrētu saimniecisko darbību veikšana.

54. Arī šajā gadījumā es nevaru secināt, kā sīks, bet – rēķina saturam – atbilstoši īss "juridisko pakalpojumu sniegšanas" apraksts varētu sniegt viennozīmīgu atbildi uz jautājumu, vai tie tiek izmantoti prasītājas pamatlietā saimnieciskajā darbībā. Pat tādi Portugāles Republikas alternatīvi piedāvātie apraksti kā, piemēram, "pārstāvība tiesvedībā X tiesā Y" neatbilstu prasībai sniegt iespēju veikt šādu pārbaudi. Tas tādēļ, ka, lai novērtētu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, šajā gadījumā tik un tā būtu jānoskaidro, kāds ir tiesvedības X priekšmets.

55. Līdz ar to šaubas par pakalpojuma izmantošanu tā saņēmēja saimnieciskajā darbībā pārbaudes ietvaros galu galā pilnīgi var novērst tikai papildu pierādījumi.

56. Parasti gan tas būs paša rēķina saņēmēja interesēs pieprasīt no rēķina izsniedzēja pēc iespējas sīkāku pakalpojuma aprakstu, lai nodokļu iestāžu veiktas pārbaudes gadījumos samazinātu pūles, kas ir saistītas ar papildu pierādījumu iegūšanu. Taču šis pamudinājums sniegt sīkāku pakalpojuma aprakstu pastāv, lai gan neskaidras prasības attiecībā uz pakalpojuma apraksta precizitāti – kā, piemēram, "atbilstoši atsevišķā gadījuma apstākļiem" – jau no juridiskā viedokļa liedz tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanu. Tieši tādēļ, ka tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošana atbilstoši PVN direktīvas 178. panta a) punktam būtībā ir atkarīga no tāda rēķina saglabāšanas, kas atbilst 226. panta prasībām, rēķina saturam izvirzāmās prasības nevar būt pārāk augstas un tām ir jāatbilst tiesiskās noteiktības principam. Proti, it īpaši, ja Savienības tiesību normām ir tādas finansiālas sekas kā šajā gadījumā – tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu piešķiršana vai liegšana –, to piemērošanai saskaņā ar judikatūru ir jābūt attiecīgajām personām precīzi paredzamai [25].

57. Līdz ar to, ņemot vērā rēķina saņēmēja tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu pārbaudi, nav konstatējamas rēķina saturam papildus izvirzāmas prasības attiecībā uz pakalpojuma veidu.

iii) Starpsecinājums

58. Tādēļ šajā gadījumā pakalpojumu apraksts rēķinos neatbilstu PVN direktīvas 226. panta 6. punkta prasībām attiecībā uz informāciju par pakalpojuma "veidu" tikai tad, ja iesniedzējtiesa konstatētu, ka pamatlietā Portugāles tiesībās samazināta nodokļa likme ir paredzēta tikai konkrētiem juridiskajiem pakalpojumiem.

25 — Skat. it īpaši spriedumu *Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei* (C-144/14, EU:C:2015:452, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

b) Par pakalpojuma apjomu

59. Saskaņā ar PVN direktīvas 226. pantu rēķinā ir jānorāda ne tikai pakalpojuma "veids", bet arī tā "apjoms". Līdz ar to rodas arī jautājums par to, vai norāde "juridisko pakalpojumu sniegšana no konkrēta datuma līdz šim brīdim" vai tikai norāde "juridisko pakalpojumu sniegšana līdz šim brīdim" pietiekami apraksta juridisko pakalpojumu apjomu.

60. Pakalpojuma apjoms norāda uz tā "daudzumu", kas atbilstoši PVN direktīvas 226. pantam, piegādājot preces, rēķinā ir jānorāda papildus tā "veidam". Līdz ar to rēķins sniedz informāciju par to, *cik daudz* pakalpojuma ir ticis sniegts.

61. Taču šādas norādes konkrētajā gadījumā trūkst.

62. Informāciju par pakalpojuma apjomu neaizstāj arī norāde uz laikposmu, kurā pakalpojumi ir tikuši sniegti. Tas tādēļ, ka nav secināms, cik daudz pakalpojumu attiecīgajā laikposmā ir tikuši sniegti.

63. Atsevišķu norādi par pakalpojuma apjomu labākajā gadījumā var nesniegt tad, ja jau no tā veida apraksta – attiecībā uz šo gadījumu, piemēram, "pārstāvība tiesvedībā X tiesā Y" – var pietiekami secināt tā apjomu. Taču šajā gadījumā tas tā nav. Tas tādēļ, ka uz pakalpojumiem saistībā ar to veidu tika norādīts kā uz "juridiskajiem pakalpojumiem" tik vispārīgi, ka no šī apraksta neizriet to apjoms.

64. Līdz ar to šajā gadījumā informācija neatbilst PVN direktīvas 226. panta 6. punkta prasībām, ciktāl tā nenorāda uz sniegto pakalpojumu apjomu.

2) Pakalpojuma datums

65. Jāpārbauda ir arī tas, vai norāde "juridisko pakalpojumu sniegšana no konkrēta datuma līdz šim brīdim" vai tikai norāde "juridisko pakalpojumu sniegšana līdz šim brīdim" rēķinā atbilst PVN direktīvas 226. panta 7. punktam, atbilstoši kuram rēķinā ir jānorāda datums, kad "sniegti pakalpojumi vai kad pabeigta to sniegšana".

66. Apstrīdētajos rēķinos ir ietverta tikai norāde par laikposmu vai beigu datumu saistībā ar vairākiem juridiskajiem pakalpojumiem, taču netiek norādīti konkrēti datumi saistībā ar atsevišķajiem sniegtajiem pakalpojumiem. Taču no iesniedzējtiesas ziņām neizriet, ka pakalpojuma saturs bija tikai zināmā laikposmā vispārīgi būt klienta rīcībā attiecībā uz konsultāciju pakalpojumiem [26]; drīzāk ir jāpieņem, ka rēķins bija jāizsniedz par atsevišķajiem konkrēti sniegtajiem pakalpojumiem.

67. Atbilstoši PVN direktīvas 223. pantam gan ir pieļaujams par vairākiem atsevišķiem pakalpojumiem izsniegt pārskata rēķinu. Taču ar minēto vēl netiek atbildēts uz jautājumu, vai šajā pārskata rēķinā ir jānorāda katra atsevišķā pakalpojuma datums vai arī pietiek ar norādi uz laikposmu, kurā ir tikuši sniegti vairāki pakalpojumi.

68. Atkal par kritēriju ir jāizmanto šīs rēķinā sniegtās norādes mērķis. Kā norādīts, rēķina mērķis ir arī pārbaudīt, vai rēķina izsniedzējs ir samaksājis attiecīgo nodokli [27]. Lai to izdarītu, ir nepieciešams arī pakalpojuma sniegšanas datums. Tas tādēļ, ka šis datums – un nevis, piemēram, rēķina sagatavošanas datums – atbilstoši PVN direktīvas 63. pantam būtībā nosaka to, kad PVN direktīvas 62. panta 1. punkta izpratnē ir iestājies nodokļa iekasējamības gadījums, un tādējādi arī to, kuras tiesību normas nodokļa jomā ir jāpiemēro šim darījumam laika ziņā.

26 — Par šo situāciju skat. spriedumu *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 — Skat. iepriekš 37. un 38. punktu.

69. Taču PVN direktīvas 64. panta 1. punktā ir paredzēts īpašs režīms pakalpojumiem, kas "rada turpmākus rēķinu pārskatus", kas tā, šķiet, ir šajā gadījumā. Šajā situācijā nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās brīdis nav katra atsevišķā pakalpojuma sniegšanas datums, bet gan tā laikposma beigas, uz kuru attiecas rēķinu pārskats. Līdz ar to šajā situācijā, lai pārbaudītu attiecīgā nodokļa samaksu, nav nepieciešami visu sniegto pakalpojumu datumi, bet gan tikai informācija par laikposmu.

70. Šajā gadījumā tas nozīmē, ka norāde "juridisko pakalpojumu sniegšana no konkrēta datuma līdz šim brīdim" atbilst PVN direktīvas 226. panta 7. punkta prasībām, turpretim norāde "juridisko pakalpojumu sniegšana līdz šim brīdim", no kuras neizriet rēķinu pārskata laikposma sākums, – neatbilst.

3) Secinājumi

71. Tādēļ lietas pamatā esošie rēķini, pirmkārt, neatbilst PVN direktīvas 226. panta 6. punkta prasībām par norādi uz pakalpojuma "apjomu", otrkārt, neatbilst šīs tiesību normas prasībām par norādi uz pakalpojuma "veidu" tad, ja Portugāles tiesībās samazināta nodokļa likme bija paredzēta tikai konkrētiem juridiskajiem pakalpojumiem, un, treškārt, neatbilst PVN direktīvas 226. panta 7. punkta prasībām par norādi uz pakalpojuma "datumu", ciktāl rēķinos nav ietverta informācija par attiecīgā rēķinu pārskata laikposma sākumu.

B – *Par tiesībām uz priekšnodokļa atskaitīšanu*

72. Otrkārt, ir jānoskaidro, kā apstāklis, ka rēķinā nav ietverta visa PVN direktīvas 226. panta 6. un 7. punktā pieprasītā informācija, ietekmē tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanu no rēķina saņēmēja puses.

73. Iesniedzējtiesa it īpaši vēlas zināt, vai, lai izmantotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, pietiek ar to, ka rēķina saņēmējs, kas lūdz priekšnodokļa atskaitīšanu, rēķinā trūkstošo informāciju papildina ar citiem dokumentiem. Tas tādēļ, ka nodokļu iestādes saskaņā ar Portugāles tiesībām varot pieprasīt papildu informāciju no nodokļa maksātāja, kas vēlas izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Prasītāja pamatlietā esot arī iesniegusi Portugāles nodokļu iestādēm šādu papildu informāciju.

74. Iesniedzējtiesas sniegto pamatlietas izklāstu es saprotu tādējādi, ka šajā gadījumā ir izpildīti visi saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu spēkā esošie materiāltiesiskie tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu priekšnoteikumi. Tikai rēķins neatbilst likuma prasībām. Līdz ar to ir jāpārbauda, vai tikai fakts vien, ka rēķinā nav ietverta visa saskaņā ar PVN direktīvas 226. panta 6. un 7. punktu nepieciešamā informācija, liedz izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

1) Tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanas priekšnoteikumi

75. Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāinterpretē PVN direktīvas 178. panta a) punkts, kurā ir reglamentēta tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošana. Saskaņā ar šo tiesību normu nodokļa maksātājam, lai tas varētu izmantot savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu, ir "jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu".

76. Likuma tiesiskais regulējums saskaņā ar tā formulējumu ir viennozīmīgs. Ja nodokļa maksātājs nav saglabājis rēķinu, kas atbilst PVN direktīvas 226. panta prasībām, viņam gan var būt tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu atbilstoši 168. panta a) punktam. Taču atbilstoši PVN direktīvas 178. panta a) punktam tas šīs tiesības nevar *izmantot* tik ilgi, kamēr tā rīcībā nav rēķina, kas atbilst PVN direktīvas 226. panta prasībām.

77. Šo stingro prasību par pienācīgā kārtā sagatavotu rēķinu attiecībā uz tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanu no sistēmas viedokļa apstiprina PVN direktīvas 181. pants, kas attiecas uz tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanu, piegādājot par maksu preces Kopienas iekšienē, atbilstoši 168. panta c) punktam. Lai šajā gadījumā izmantotu priekšnodokļa atskaitīšanu, nodokļa maksātājam saskaņā ar 178. panta c) punktu ir arī "jāsaglabā rēķins, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu". Taču saskaņā ar PVN direktīvas 181. pantu dalībvalstis nodokļa maksātājiem, kuri nav saglabājuši saskaņā ar 220. līdz 236. pantu sagatavotu rēķinu, var tik un tā ļaut atskaitīt priekšnodokli. Turpretim attiecībā uz priekšnodokļa atskaitīšanu maksas pakalpojumu saņemšanas gadījumā, par kuriem ir runa šajā gadījumā, šāda tiesību norma nepastāv. *A contrario* ir jāsecina, ka dalībvalstīm šajā PVN direktīvas 178. panta a) punkta gadījumā atbilstoši Savienības tiesībām ir aizliegts atskaitīt priekšnodokli, ja nodokļa maksātājs nav saglabājis rēķinu, kas 226. panta izpratnē ir sagatavots pienācīgā kārtā.

78. Arī Tiesas judikatūrā galu galā ir apstiprināts pienācīgā kārtā sagatavota rēķina būtībā obligātais raksturs attiecībā uz tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanu maksas pakalpojuma gadījumā.

79. Vispirms ir jānošķir nepilnīgi sagatavota rēķina gadījums no citu tādu formālu pienākumu neizpildes, kuri saskaņā ar judikatūru nekādā veidā neietekmē tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, kā, piemēram, pakalpojuma sniedzēja [28] vai pakalpojuma saņēmēja [29] kā PVN maksātāja reģistrācijas neesamība vai grāmatvedības pienākumu neievērošana [30]. Tas tādēļ, ka šādu formālu pienākumu gadījumā nav konstatējama tāda tiesību norma kā PVN direktīvas 178. panta a) punkts, kurā kā tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanas priekšnoteikums ir noteikta pienācīgā kārtā sagatavota rēķina saglabāšana.

80. Līdz ar to attiecībā uz formāliem pienākumiem, kas ir saistīti ar rēķiniem, ir konstatējama īpaša tiesiskā situācija. Tādēļ Tiesa pastāvīgajā judikatūrā arī attiecībā uz tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanu izvirza nosacījumu, ka rēķinā ir norādīta saskaņā ar PVN direktīvas 226. pantu paredzētā informācija [31]. Dalībvalstis tikai nedrīkst šo izmantošanu padarīt atkarīgu no *citām* rēķina saturam izvirzītām prasībām, kas PVN direktīvā vispār nav paredzētas [32].

81. Tiesa gan tādu darījumu gadījumos, kuriem ir piemērojama apgrieztās iekasēšanas procedūra, vairākos nolēmumos ir uzsvērusi, ka priekšnodoklis ir jāatskaita, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis konkrētas formālas prasības [33], un šajā ziņā daļēji arī rēķinu saturu ir klasificējusi tikai kā nenozīmīgu formālu prasību [34].

82. Taču šī judikatūra uz šo gadījumu nav jāattiecina. Pirmkārt, apgrieztās iekasēšanas procedūra ir īpašs gadījums, kad pakalpojuma saņēmējam vienlaikus ir jāmaksā nodoklis *un* viņš var izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Taču, ja maksājamais nodoklis un priekšnodokļa atskaitīšana ir attiecināma uz vienu un to pašu personu, rēķins nevar pildīt funkcijas, kas ir salīdzināmas ar tām, kuras tika aprakstītas attiecībā uz šo gadījumu [35]. Otrkārt, Tiesā izskatāmajās lietās, lai izmantotu

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

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

30 — Spriedums *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 63.–72. punkts).

31 — Skat. spriedumus *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 32. punkts), *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 47. punkts) un *PPUH Stehcemp* (C-277/14, EU:C:2015:719, 40. punkts); par iepriekšējām tiesību normām skat. arī spriedumu *Petroma Transports* u.c. (C-271/12, EU:C:2013:297, 25.–36. punkts).

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

33 — Spriedumi *Ecotrade* (C-95/07 un C-96/07, EU:C:2008:267, 63. punkts), *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, 42. punkts), *EMS-Bulgaria Transport* (C-284/11, EU:C:2012:458, 71. punkts) un *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50, 35. punkts); skat. jau spriedumu *Bockemühl* (C-90/02, EU:C:2004:206, 51. punkts).

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

35 — Skat. iepriekš 32.–57. punktu.

tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, atbilstoši Savienības tiesību raksturam bija "jāievēro katras dalībvalsts noteiktās formalitātes" [36]. Līdz ar to Savienības tiesību aktos PVN jomā šajos apgrieztās iekasēšanas procedūras gadījumos tieši nebija noteikts, ka pienācīgā kārtā sagatavota rēķina saglabāšana ir priekšnodokļa atskaitīšanas izmantošanas priekšnoteikums.

83. Tam, ka Tiesa atsevišķā gadījumā spriedumā *Polski Trawertyn* minēto judikatūru, kas attiecas tikai uz īpašo apgrieztās iekasēšanas procedūru, tomēr ir attiecinājusi uz šajā gadījumā piemērojamo PVN direktīvas 178. panta a) punktu [37], šajā gadījumā nav nozīmes.

84. Tas tādēļ, ka Tiesai attiecīgajā spriedumā acīmredzami bija svarīgi tikai konstatēt, ka tiesību pēctecības gadījumā tiesību priekšteča norādīšana rēķinā nevar liegt tiesību pārņēmēja tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu [38]. Līdz ar to minētajā gadījumā gan konstatējama, taču nepareiza norāde rēķinā nespēja radīt šaubas par tiesību uz priekšnodokļa izmantošanu atbilstoši PVN direktīvas 178. panta a) punktam.

85. Taču šajā gadījumā runa nav tikai par nepareizu informāciju, bet gan par pilnīgu nepieciešamās informācijas trūkumu rēķinā. Viena situācija ir tad, ja PVN direktīvas 226. pantā pieprasītā informācija vispār nav konstatējama vai ir konstatējama nepietiekamā apjomā, cita – ja tā ir konstatējama, bet tā ir nepareiza [39]. Pirmajā gadījumā PVN direktīvas 178. panta a) punkta prasības, lasot to kopā ar 226. pantu, netiek izpildītas pat formāli.

86. Turklāt pat tikai sašaurināta sprieduma *Polski Trawertyn* izpratne var novērst pretrunu ar jau minēto pastāvīgo Tiesas judikatūru, atbilstoši kurai, lai izmantotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir jābūt saglabātam rēķinam, kas atbilst PVN direktīvas 226. panta prasībām [40].

87. Līdz ar to šajā gadījumā tas, ka rēķini neatbilst PVN direktīvas 226. panta 6. un 7. punkta prasībām, atbilstoši 178. panta a) punktam būtībā liedz izmantot priekšnodokļa atskaitīšanu. Tādēļ, lai nodokļa maksātājs varētu izmantot tā tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, tam šādā gadījumā ir jāpieprasa no rēķina izsniedzēja izlabots rēķins [41].

2) Papildināšana ar citu informāciju

88. Neņemot vērā minēto, rodas jautājums, vai, veicot nodokļu revīziju, papildu informācijas iesniegšana var aizstāt rēķinā trūkstošās ziņas.

a) No vairākiem dokumentiem sastāvošs rēķins

89. Šajā ziņā vispirms ir jānorāda uz iespēju, ka papildus iesniegti dokumenti paši var veidot rēķina daļu PVN direktīvas 226. panta izpratnē.

90. Proti, no PVN direktīvas tiesību normām nevar secināt, ka rēķinam ir jāsastāv no viena vienīga dokumenta. Atbilstoši PVN direktīvas 218. panta definīcijai rēķins ir "dokumenti vai paziņojumi uz papīra vai elektroniskā formā", ja tie atbilst nosacījumiem, kas izklāstīti 3. nodaļā "Rēķinu piesūtīšana". Līdz ar to nav izslēgts, ka rēķins sastāv no vairākiem dokumentiem.

36 — Atbilstoši Sestās direktīvas 18. panta 1. punkta d) apakšpunktam un PVN direktīvas 178. panta f) punktam.

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

38 — Skat. spriedumu *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2012:107, 46. punkts) ar norādi uz ģenerāladvokāta P. Krusa Viljalona [*P. Cruz Villalón*] secinājumiem lietā *Polski Trawertyn* (C-280/10, EU:C:2011:592, 72. punkts).

39 — Par pēdējo minēto situāciju skat. arī, pirmkārt, spriedumu *Maks Pen* (C-18/13, EU:C:2014:69, 31. un 32. punkts) un, otrkārt, rīkojumu *Jagiełło* (C-33/13, EU:C:2014:184, 42. punkts).

40 — Skat. iepriekš 80. punktu.

41 — Skat. spriedumus *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, 43. un 44. punkts) un *Petroma Transports* u.c. (C-271/12, EU:C:2013:297, 34. punkts).

91. Tomēr gadījumā, ja rēķins sastāv no vairākiem dokumentiem, viena no dokumentiem saturā ir jābūt ietvertai pietiekamai norādei uz citu dokumentu. Minētais izriet no PVN direktīvas 219. panta atbilstošas piemērošanas. Saskaņā ar to rēķinam pielīdzina "jebkuru dokumentu vai paziņojumu, kas groza sākotnējo rēķinu un īpaši un nepārprotami attiecas uz to". Tātad, ja rēķina saturs izriet tikai no vairākiem dokumentiem, vismaz vienā no dokumentiem ir jābūt pietiekamai norādei uz citu dokumentu. Pretējā gadījumā rēķina saturs neizrietētu no paša rēķina, bet gan balstītos tikai uz nodokļa maksātāja apgalvoto par divu dokumentu saistību. Taču šādā gadījumā dokumenti nepildītu iepriekš izklāstītās rēķina pārbaudes funkcijas [42].

92. Ņemot vērā šos kritērijus, iesniedzējtiesai pamatlietā attiecīgā gadījumā būs jāpārbauda, vai prasītājas nodokļu revīzijas ietvaros iesniegtie dokumenti, ja arī tos ir sagatavojis rēķina izsniedzējs, ir jāuzskata par rēķina daļu.

b) Samērīguma princips

93. Taču, ja iesniedzējtiesa konstatētu, ka papildus iesniegtie dokumenti nav jāuzskata par rēķina daļu PVN direktīvas 226. panta izpratnē, rodas jautājums, vai lietas pamatā esošo nepilnīgo rēķinu saturs tomēr var tikt papildināts ar citu informāciju, lai varētu izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu.

94. Ir jau gan konstatēts, ka atbilstoši PVN direktīvas 178. panta a) punktam priekšnodokļa atskaitīšana būtībā ir aizliegta, ja nav ticis saglabāts pienācīgā kārtā sagatavots rēķins, kas nozīmē, ka nodokļa maksātājam, kas vēlas izmantot priekšnodokļa atskaitīšanu, vispirms ir jāsaņem sagatavotāja izlabots rēķins [43]. Taču, interpretējot šo tiesību normu, ir jāņem vērā arī samērīguma princips [44]. Atbilstoši tam Savienības iestādes ar tiesisko regulējumu nedrīkst pārsniegt to, kas ir nepieciešams tā mērķu sasniegšanai [45].

95. Ja tādā gadījumā kā šis, ņemot vērā papildu informāciju, nav šaubu par tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu materiāltiesiskajiem priekšnoteikumiem atbilstoši PVN direktīvas 168. panta a) punktam, papildus atbilstoši 178. panta a) punktam noteiktajai prasībai par 226. pantam atbilstoša rēķina saglabāšanu ir jābūt vēl kādam konkrētam mērķim un tā nedrīkst arī pārmērīgi apgrūtināt nodokļa maksātāju.

96. Vispirms ir jākonstatē, ka situācijā, kad vairs nav šaubu par priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskajiem priekšnoteikumiem, rēķina kontroles funkcijai acīmredzot šajā ziņā vairs nav nozīmes, jo tās mērķis ir tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu pārbaude [46]. Tātad šajā ziņā būtu nesamērīgi no nodokļa maksātāja, kas izmanto savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, pieprasīt, lai viņš no rēķina sagatavotāja panāk tā papildināšanu.

97. Taču rēķina mērķis, kā norādīts, ir arī pārbaudīt, vai tā sagatavotājs ir samaksājis attiecīgo nodokli [47]. Rēķina sagatavotāja rīcībā šajā gadījumā ir tikai tāda rēķina kopija, kas neatbilst PVN direktīvas 226. panta prasībām. Šajā ziņā rēķinam un it īpaši tā labojumam ir vēl viena pārbaudes funkcija. Proti, pirmkārt, rēķina izsniedzējam, kad rēķina saņēmējs lūdz rēķina labošanu, pašam nākas

42 — Skat. iepriekš 32.–57. punktu.

43 — Skat. iepriekš 87. punktu.

44 — Par primārajām tiesībām atbilstošas interpretācijas prasību skat. it īpaši spriedumus *Sturgeon* u.c. (C-402/07 un C-432/07, EU:C:2009:716, 48. punkts), *Chatzi* (C-149/10, EU:C:2010:534, 43. punkts), *Orfey* (C-549/11, EU:C:2012:832, 32. punkts) un Komisija/*Strack* (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, 40. punkts).

45 — Skat. tostarp spriedumus *Omega Air* u.c. (C-27/00 un C-122/00, EU:C:2002:161, 62. punkts), *Afton Chemical* (C-517/07, EU:C:2008:751, 45. punkts) un *Schaible* (C-101/12, EU:C:2013:661, 29. punkts).

46 — Skat. iepriekš 46.–57. punktu.

47 — Skat. iepriekš 32.–45. punktu.

pārbaudīt, vai tas pakalpojumam, par kuru ir izsniegts rēķins, ir pareizi piemērojis nodokli. Otrkārt, pamatojoties uz rēķina labojumu, arī attiecībā uz rēķina sagatavotāju kompetento nodokļu iestāžu rīcībā ir labāka informācija, lai pārbaudītu, vai rēķina izsniedzējs ir pareizi piemērojis nodokli tā pakalpojumam.

98. Līdz ar to, ņemot vērā šo rēķina pārbaudes funkciju no tā izsniedzēja puses, būtībā arī tādā gadījumā kā šis ir samērīgi, ja nodokļa maksātājam, lai izmantotu savas tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, ir jāpanāk rēķina labošana no otras tā līgumslēdzējas puses. Minētais jebkurā gadījumā ir spēkā tad, ja, piemērojot šādu labošanas prasību, nemainās tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu saturs. Šajā ziņā zināmos apstākļos varētu būt nepieciešamas izdarīt citu vērtējumu, ja Tiesa paralēlā izskatīšanā esošā lietā [48] secinātu, ka rēķina labošana – *prima facie* pretēji PVN direktīvas 168. pantam – var izraisīt arī vēlāku tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu iestāšanos [49].

99. Taču neatkarīgi no minētā izņēmums no prasības par rēķina labojumu attiecībā uz tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanu var tikt piemērots gadījumā, ja rēķina labojumam vairs nevar būt pārbaudes funkcija no rēķina sagatavotāja puses. Minētais ir jāpieņem it īpaši tad, ja sabiedrība, kas ir sagatavojusi rēķinu, mantas neesamības dēļ jau ir tikusi likvidēta. Šajā gadījumā ir lieki pārbaudīt to, vai rēķina sagatavotājs ir samaksājis attiecīgo nodokli. Uzstāt uz bezjēdzīgu labojumu šajā gadījumā būtu nesamērīgi [50].

100. Par to, vai tas pats ir attiecināms arī uz gadījumu, ja rēķina sagatavotājs atteiktos veikt labojumu, šajā gadījumā nav jāizlemj. Tas tādēļ, ka saskaņā ar iesniedzējtiesas izklāstu nepastāv nekādas norādes par šādiem izņēmumiem. Tādēļ šajā gadījumā nav nesamērīgi no prasītājas pamatlietā saistībā ar priekšnodokļa atskaitīšanas izmantošanu pieprasīt, ka tā no rēķinu izsniedzēja panāk to labošanu tā, lai tie atbilstu PVN direktīvas 226. panta prasībām.

3) Secinājumi

101. Līdz ar to ir jāsecina, ka atbilstoši PVN direktīvas 178. panta a) punktam, lai izmantotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, būtībā nepietiek ar to, ka rēķina saņēmējs, kas lūdz priekšnodokļa atskaitīšanu, rēķinā trūkstošās ziņas papildina ar citu informāciju, ja šajā ziņā runa nav par dokumentiem, kas paši ir rēķina daļa. Cits secinājums ir spēkā tad, ja rēķina labojums vairs nevar pildīt pārbaudes funkciju attiecībā uz rēķina sagatavotāju.

VI – Secinājumi

102. Ņemot vērā minēto, uz *Tribunal Arbitral Tributário* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās, Portugāle) prejudiciālo jautājumu būtu jāatbild šādi:

1) rēķins, kurā kā norāde uz pakalpojuma veidu ir ietverts tikai apraksts "juridisko pakalpojumu sniegšana", atbilst Direktīvas 2006/112/EK 226. panta 6. punkta prasībām, ja vien valsts tiesībās Savienības tiesībām atbilstošā veidā attiecībā uz konkrētiem juridiskajiem pakalpojumiem nav paredzēts atšķirīgs tiesiskais regulējums PVN jomā;

2) rēķins, kurā kā norāde uz pakalpojuma veidu ir ietverts tikai apraksts "juridisko pakalpojumu sniegšana no konkrēta datuma līdz šim brīdim" vai "juridisko pakalpojumu sniegšana līdz šim brīdim", neatbilst Direktīvas 2006/112/EK 226. panta 6. punkta prasībām;

48 — Lieta *Senatex* (C-518/14; EU:C:2016:91, OV 2015 C 34, 12. lpp.).

49 — Piemēram, pamatojoties uz dalībvalstu pilnvarām atbilstoši PVN direktīvas 180. un 182. pantam.

50 — Minētajam pretrunā nav izteikumi spriedumā *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50), jo tajā tikai virspusēji tika aplūkotas kļūdainu rēķinu sekas, taču patiesībā tika analizēti priekšnodokļa atskaitīšanas materiāltiesiskie priekšnoteikumi.

3) rēķins, kurā kā norāde uz pakalpojuma datumu ir ietverts tikai apraksts "juridisko pakalpojumu sniegšana līdz šim brīdim", neatbilst Direktīvas 2006/112/EK 226. panta 7. punkta prasībām;

4) atbilstoši Direktīvas 2006/112/EK 178. panta a) punktam tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanai būtībā nepietiek ar to, ka rēķina saņēmējs, kas lūdz priekšnodokļa atskaitīšanu, rēķinā pretēji Direktīvas 2006/112/EK 226. panta 6. vai 7. punktam trūkstošās ziņas papildina ar citu informāciju, ja šajā ziņā nav runa par dokumentiem, kas paši ir jāuzskata par rēķina daļu. Neizlabojot rēķinu, šajā gadījumā tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošana ir iespējama tad, ja labojums tik un tā vairs nevar pildīt pārbaudes funkciju attiecībā uz rēķina sagatavotāju.