TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2016 m. rugsėjo 15 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Direktyva 2006/112/EB — 178 straipsnio a punktas — Teisė į atskaitą — Taikymo tvarka — 226 straipsnio 6 ir 7 punktai — Sąskaitoje faktūroje privalomai nurodomi rekvizitai — Teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis — Paslaugų suteikimo data“

Byloje C-516/14

dėl *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Mokesčių arbitražo teismas (administracinio arbitražo centras), Portugalija) 2014 m. lapkričio 3 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. lapkričio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas T. von Danwitz, teisėjai C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (pranešėjas) ir K. Jürimäe,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. sausio 14 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, atstovaujamos *advogado* P. Braz,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ir A. Cunha,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir P. Guerra e Andrade,

susipažinęs su 2016 m. vasario 18 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

* Proceso kalba: portugalų.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1) 178 straipsnio a punkto ir 226 straipsnio 6 punkto išaiškinimu.

2 Prašymas pateiktas nagrinėjant *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA* (toliau – *Barlis*) ir *Autoridade Tributária e Aduaneira* (mokesčių ir muitų administratorius, Portugalija) ginčą dėl jo atsisakymo suteikti teisę į pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (PVM), sumokėto *Barlis*, kaip advokatų kontoros suteiktų teisinių paslaugų gavėjos, atskaitą dėl to, kad šios advokatų kontoros išrašytos sąskaitos faktūros neatitinka nacionalinės teisės aktuose nustatytų formos reikalavimų.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2006/112 64 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jeigu atlikus paslaugų teikimą ar prekių tiekimą, išskyrus 14 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytą prekių nuomą tam tikram laikotarpiui ar pardavimą atidedant apmokėjimo terminą, sąskaitos pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės, laikoma, kad paslaugų teikimas ar prekių tiekimas yra atliktas tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo yra susijusios šios sąskaitos ar apmokėjimas.“

4 Pagal šios direktyvos 168 straipsnį:

„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;

<...>“

5 Minėtos direktyvos 178 straipsnis išdėstytas taip:

„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;

<...>“

6 Šios direktyvos 219 straipsnyje nustatyta, kad sąskaita faktūra laikomas bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakeičia arba kuriame konkrečiai ir vienareikšmiškai nurodoma pirminė sąskaita faktūra.

7 Pagal Direktyvos 2006/112 220 straipsnį:

„Kiekvienas apmokestinamasis asmuo užtikrina, kad jis pats, prekes ar paslaugas ar įsigyjantis asmuo, arba trečioji šalis jo vardu ir jo naudai, išrašytų sąskaitą faktūrą, kai:

1) jis tiekė prekes ar teikė paslaugas kitam apmokestinamajam asmeniui arba neapmokestinamajam juridiniam asmeniui;

<...>“

8 Šios direktyvos 226 straipsnyje numatyta:

„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;

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;

<...>“

9 Minėtos direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

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

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

Portugalijos teisė

10 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *código do IVA* (PVM kodeksas) 36 straipsnio 5 dalies b punkte nustatyta, jog 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 šiose PVM kodekso nuostatose nustatytas sąlygas, pagal šio kodekso 19 straipsnio 2 dalies a punktą ir 6 dalį suteikiama teisė į sąskaitoje faktūroje nurodyto PVM atskaitą.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 *Barlis*, kurios registruota buveinė yra Lisabonoje (Portugalija), eksploatuoja viešbučius su restoranais.

13 2008–2010 m. *Barlis* naudojosi advokatų bendrijos teisinėmis paslaugomis (toliau – nagrinėjamos teisinės paslaugos), už jas buvo išrašytos keturios sąskaitos faktūros (toliau – nagrinėjamos sąskaitos faktūros), kuriose nurodyta:

— 2008 m. rugpjūčio 26 d. sąskaita faktūra Nr. 02170/2008: „teisinės paslaugos, suteiktos nuo 2007 m. gruodžio 1 d. iki šios dienos“,

— 2008 m. gruodžio 17 d. sąskaita faktūra Nr. 32100478: „atlyginimas už teisines paslaugas, suteiktas nuo birželio mėn. iki šios dienos“,

— 2009 m. balandžio 29 d. sąskaita faktūra Nr. 32101181: „atlyginimas už teisines paslaugas, suteiktas iki šios dienos“ ir

— 2010 m. birželio 2 d. sąskaita faktūra Nr. 32104126: „atlyginimas už teisines paslaugas, suteiktas nuo 2009 m. lapkričio 1 d. iki šios dienos“.

14 *Barlis* pasinaudojo teise į šiose sąskaitose faktūrose nurodyto PVM atskaitą.

15 Gavusios *Barlis* prašymą grąžinti PVM kompetentingos institucijos pradėjo patikrinimo už 2008–2010 m. procedūrą. Per šį patikrinimą institucijos nustatė, kad *Barlis* neturėjo teisės atskaityti PVM už nagrinėjamas teisines paslaugas, nes jos advokatų išrašytose nagrinėjamose sąskaitose faktūrose neužteko pateiktų aprašymų. Todėl šios institucijos pasiūlė patikslinti 8 689,49 eurų PVM sumą, kuri buvo už šias teisines paslaugas atskaityta PVM suma.

16 *Barlis* buvo informuota apie galimybę pasinaudoti teise į išankstinį išklausymą ir ji pateikė papildomus dokumentus, kuriuose išsamiau apibūdintos nagrinėjamos teisinės paslaugos.

17 Tačiau kompetentingos institucijos atliko pasiūlytą tikslinimą dėl neišsamių nagrinėjamų sąskaitų faktūrų. Institucijų nuomone, šios įstatyme nustatytos formos nesilaikymo negalima kompensuoti pridėjus priedus, kuriuose nurodyta trūkstama informacija, nes jie nėra sąskaitoms faktūroms „lygiaverčiai dokumentai“. Iš tiesų tokie „lygiaverčiai dokumentai“ savaime privalo atitikti visas PVM kodekso 36 straipsnio 5 dalyje nurodytas sąlygas, o taip nėra paprasto priedo atveju.

18 2013 m. gegužės 31 d. *Barlis* pateikė administracinį skundą dėl šio sprendimo, šis buvo atmestas 2013 m. rugsėjo 25 d. sprendimu dėl to, kad rekvizitas „teisinės paslaugos“ nagrinėjamose sąskaitose faktūrose neatitiko nei Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punkte, nei šią direktyvą įgyvendinančiose nacionalinės teisės nuostatose nurodytų reikalavimų, nes rekvizite nebuvo apibrėžtos suteiktos paslaugos ir nenurodytas jų vienetinis ar bendras kiekis.

19 Atmetus administracinį skundą, 2013 m. gruodžio 30 d. *Barlis* pateikė prašymą suformuoti arbitražo teismą, sudarytą iš vieno teisėjo.

20 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa* – CAAD; Mokesčių arbitražo teismas (administracinio arbitražo centras), Portugalija), nagrinėjantis šią bylą, mano, kad reikia nustatyti, ar nagrinėjamose sąskaitose faktūrose nurodyti rekvizitai atitinka PVM kodekso 36 straipsnio 5 dalies b punkte numatytus reikalavimus, pagal kuriuos sąskaitose faktūrose turi būti nurodytas „patiektų prekių ar suteiktų paslaugų įprastinis pavadinimas bei taikytinam mokesčio tarifui nustatyti reikalingi duomenys“.

21 Tačiau šis teismas pažymi, kad nacionalinės teisės aktų aiškinimas turi atitikti Direktyvos 2006/112 226 straipsnį su pateiktu baigtiniu rekvizitų, kurie turi būti nurodyti PVM tikslais išrašytose sąskaitose faktūrose, sąrašu, tarp kurių yra šios nuostatos 6 punkte nurodytas „tiekiamų prekių kiekis ir pobūdis arba teikiamų paslaugų apimtis ir pobūdis“.

22 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa* – CAAD; Mokesčių arbitražo teismas (administracinio arbitražo centras) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar teisingai aiškinant Direktyvos [2006/112] 226 straipsnio 6 punktą [mokesčių ir muitų administratorius] <...> gali nuspręsti, jog sąskaitos faktūros, kurioje nurodyti rekvizitai „nuo tam tikros dienos iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“ arba tik „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, turinys yra nepakankamas, nors šis administratorius, remdamasis bendradarbiavimo principu, gali gauti papildomos – jo nuomone, būtinos – informacijos, galinčios patvirtinti, jog šie sandoriai buvo tikrai įvykdyti, ir išsamiai juos apibūdinti?“

Dėl prejudicinio klausimo

23 Pirmiausia primintina, kad prejudiciniame klausime konkrečiai nurodytas tik Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punktas. Tačiau, siekiant pateikti nacionaliniam teismui tinkamą atsakymą, kuris jam leistų išspręsti jo nagrinėjamą bylą, reikia į analizę, kuri bus atliekama, įtraukti Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą ir 226 straipsnio 7 punktą. Šiuo klausimu primintina, kad Teisingumo Teismas turi aiškinti visas Sąjungos teisės nuostatas, kurių reikia nacionaliniams teismams, kad jie išspręstų nagrinėjamas bylas, net jei šios nuostatos nėra aiškiai nurodytos šių teismų Teisingumo Teismui pateiktuose klausimuose (2015 m. liepos 16 d. Sprendimo *Abcur*, C-544/13, ir C-545/13, EU:C:2015:481, 33 punktas).

24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą sudaro dvi dalys, kurias reikia nagrinėti atskirai. Pirmąja klausimo dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 226 straipsnį reikia aiškinti taip, kad sąskaitos faktūros, kuriose nurodyti tik rekvizitai „nuo [tam tikros dienos] iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“ arba „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, atitinka šio straipsnio 6 ir 7 punkte nustatytus reikalavimus. Antrąja klausimo dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a dalį reikia aiškinti taip, kad pagal ją draudžiama nacionalinėms mokesčių institucijoms neleisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą tik dėl to, kad apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą, kuri neatitinka sąlygų, nustatytų šios direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punktuose, nors šios institucijos turi visą informaciją, būtiną patikrinti, ar įvykdytos esminės sąlygos, susijusios su šios teisės taikymu.

Dėl pirmos klausimo dalies, susijusios su Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 ir 7 punktų laikymusi

25 Pirmiausia primintina, kad Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje patikslinama, kad, nepažeidžiant šioje direktyvoje nustatytų specialių nuostatų, pagal jos 220 straipsnį išrašomose sąskaitose faktūrose PVM tikslais privalomai nurodyti turi būti tik šiame straipsnyje minėti rekvizitai. Iš to matyti, kad valstybėms narėms nėra leidžiama susieti teisės atskaityti PVM nuo su sąskaitų faktūrų turiniui keliamų sąlygų, kurios nėra aiškiai numatytos Direktyvos 2006/112 nuostatose (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Pannon Gép Centrum* C-368/09, EU:C:2010:441, 40 ir 41 punktą).

26 Pirmiausia Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punktas reikalauja, kad sąskaitoje faktūroje būtų nurodyta suteiktų paslaugų apimtis ir pobūdis. Šios nuostatos tekstas rodo, kad privaloma nurodyti suteiktų paslaugų apimtį ir pobūdį, bet nepažymi, kad būtina išsamiai aprašyti suteiktas konkrečias paslaugas.

27 Kaip išvados 30, 32 ir 46 punktuose teigė generalinė advokatė, rekvizitų, kurie privalo būti nurodyti sąskaitoje faktūroje tikslas – leisti mokesčių administratoriui atlikti mokėtino mokesčio mokėjimo ir prireikus – teisės į PVM atskaitą egzistavimo kontrolę. Todėl atsižvelgiant į šį tikslą reikia išanalizuoti, ar sąskaitos faktūros, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, atitinka Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punkto reikalavimus.

28 Pagrindinėje byloje, nors nagrinėjamose sąskaitose faktūrose suteiktos paslaugos kvalifikuojamos kaip „teisinės paslaugos“, kaip savo rašytinėse pastabose teigė Portugalijos vyriausybė, ši sąvoka apima platų paslaugų spektrą ir, be kita ko, paslaugas, kurios nebūtinai sudaro ekonominę veiklą. Iš to matyti, kad nepanašu, jog rekvizitas „nuo [tam tikros dienos] iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“ arba „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“ pakankamai išsamiai apibrėžtų nagrinėjamų paslaugų pobūdį. Be to, šis rekvizitas yra toks bendras, kad neatrodo, jog atskleistų suteiktų paslaugų apimtį dėl generalinės advokatės išvados 60–63 punktuose nurodytų priežasčių. Todėl šis rekvizitas *a priori* neatitinka Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punkte nustatytų sąlygų, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

29 Antra, Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 7 punktas reikalauja, kad sąskaitoje faktūroje būtų nurodyta data, kada buvo suteiktos paslaugos arba užbaigtas paslaugų teikimas.

30 Šį reikalavimą taip pat reikia aiškinti atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje numatytų privalomų sąskaitos faktūros rekvizitų tikslą, kuris yra, kaip priminta šio sprendimo 27 punkte, leisti mokesčių administratoriui atlikti mokėtino mokesčio mokėjimo ir prireikus – teisės į PVM atskaitą kontrolę. Iš tiesų paslaugos, dėl kurios išrašyta sąskaita faktūra, suteikimo data leidžia kontroliuoti, kada įvyko apmokestinimo momentas, todėl nustatyti šiame dokumente nurodytam sandoriui laiko atžvilgiu taikytinas mokesčių teisės nuostatas.

31 Šiuo atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad dėl teisinių paslaugų, kurios yra pagrindinėje byloje nagrinėjamų sąskaitų faktūrų dalykas, sąskaitos buvo pateikiamos ir apmokamos kelis kartus iš eilės. Direktyvos 2006/112 64 straipsnyje numatyta, kad toks paslaugų teikimas ar prekių tiekimas yra atliktas tada, kai baigiasi laikotarpis, su kuriuo yra susijusios šios sąskaitos ar apmokėjimas. Todėl, siekiant atitikti Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 7 punkto reikalavimus, būtina, kad šis laikotarpis būtų nurodytas su šiais teikimais susijusiose sąskaitose faktūrose.

32 Šiuo klausimu primintina, kad atrodo, jog nagrinėjamose sąskaitose faktūrose, susijusiose su „nuo [tam tikros dienos] iki šios dienos suteiktomis teisinėmis paslaugomis“, nurodytas sąskaitų pateikimo laikotarpis. Tačiau vienoje iš nagrinėjamų sąskaitų faktūrų nurodytas tik rekvizitas „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“. Šioje sąskaitoje faktūroje nenurodyta nagrinėjamo laikotarpio pradžios data, todėl negalima nustatyti laikotarpio, su kuriuo susijęs atitinkamas sąskaitos pateikimas.

33 Taigi reikia nuspręsti, kad sąskaita faktūra, kurioje nurodytas tik rekvizitas „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, be laikotarpio, už kurį pateikiama sąskaita, pradžios datos, neatitinka Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 7 punkto sąlygų.

34 Tačiau jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nuspręstų, kad nagrinėjamos sąskaitos faktūros neatitinka iš šios direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punkto kylančių reikalavimų, jis turėtų patikrinti, ar *Barlis* pateiktuose prieduose detaliau aprašytos pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisinės paslaugos ir ar jie gali būti laikomi sąskaita faktūra pagal šios direktyvos 219 straipsnį, kaip dokumentai, kurie iš dalies pakeičia pirminę sąskaitą faktūrą ir kuriuose konkrečiai ir vienareikšmiškai ji nurodoma.

35 Iš minėtų svarstymų matyti, kad į pirmąją pateikto klausimo dalį reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 226 straipsnis aiškintinas taip, kad sąskaitos faktūros, kuriose nurodyti tik rekvizitai „nuo [tam tikros dienos] iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, kaip nagrinėjamosios

pagrindinėje byloje, *a priori* neatitinka šio straipsnio 6 punkte nustatytų reikalavimų, o sąskaitos faktūros, kuriose nurodyti tik rekvizitai „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, *a priori* neatitinka nei šios straipsnio 6 punkte, nei 7 punkte nustatytų reikalavimų, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl antrosios klausimo dalies, susijusios su sąskaitos faktūros, neatitinkančios Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 ir 7 punktuose nustatytų sąlygų teisei į PVM atskaitą taikyti, pasekmėmis

36 Antrąja klausimo dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia nustatyti neatitikties Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 ir 7 punktams pasekmes teisės į PVM atskaitą taikymui.

37 Primintina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką apmokestinamųjų asmenų teisė atskaityti iš PVM, kurį sumokėti jie turi pareigą, mokėtiną ar sumokėtą pirkimo PVM už įsigytas prekes ar gautas paslaugas yra pagrindinis Sąjungos teisės aktais nustatytos bendros PVM sistemos principas (2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 23 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

38 Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė į PVM atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės negali būti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokesčiams, sumokėtiems sudarant pirkimo sandorius (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

39 Atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo vykdant ekonominę veiklą sumokėto arba mokėtino PVM naštos. Todėl bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonominės veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant į šios veiklos tikslus ar rezultatą, jeigu pati ši veikla iš principo apmokestinama PVM (2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 27 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

40 Kiek tai susiję su materialiosiomis sąlygomis, kurių reikalaujama, kad atsirastų teisė į PVM atskaitą, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, kad prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagrįsti šią teisę, apmokestinamasis asmuo turi naudoti savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prekės ar paslaugos turi būti įsigytos iš kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 28 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

41 Kiek tai susiję su formaliomis naudojimosi šia teise sąlygomis, iš Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkto matyti, kad siekiant ja pasinaudoti reikia turėti pagal šios direktyvos 226 straipsnį išrašytą sąskaitą faktūrą (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, 41 punktą ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 29 punktą).

42 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog pagal pagrindinį PVM neutralumo principą reikalaujama, kad būtų suteikta teisė į pirkimo mokesčio atskaitą, jeigu esminiai reikalavimai yra įvykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys neįvykdė kai kurių formalių reikalavimų. Galiausiai, kadangi mokesčių administratorius turi reikiamą informaciją nustatyti, kad esminiai reikalavimai yra įvykdyti, jis neturi, kiek tai susiję su apmokestinamojo asmens teise atskaityti šį mokestį, nustatyti papildomų sąlygų, galinčių naudojimąsi šia teise padaryti neįmanomą (šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 42 punktą; 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo

Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, 43 punktą ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 58 ir 59 punktus ir jame nurodytą teismo praktiką).

43 Iš to matyti, kad mokesčių administratorius neturi atsisakyti suteikti teisės į PVM atskaitą tik dėl to, kad sąskaita faktūra neatitinka Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 ir 7 punkto sąlygų, jeigu joje yra visi duomenys, reikalingi patikrinti, ar įvykdytos esminės su šia teise susijusios sąlygos.

44 Šiuo klausimu mokesčių administratorius neturi apsiriboti pačių sąskaitų faktūrų nagrinėjimu. Jis taip pat turi atsižvelgti į apmokestinamojo asmens pateiktą papildomą informaciją. Tai patvirtina Direktyvos 2006/112 219 straipsnis, pagal kurį bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakeičia arba kuriame konkrečiai ir vienareikšmiškai nurodoma pirminė sąskaita faktūra, laikomas sąskaita faktūra.

45 Taigi pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi atsižvelgti į visą informaciją, nurodytą nagrinėjamose sąskaitose faktūrose ir *Barlis* pateiktuose prieduose, kad patikrintų, ar įvykdytos esminės teisės į PVM atskaitą sąlygos.

46 Šiomis aplinkybėmis pažymėtina, pirma, kad apmokestinamasis asmuo, prašantis PVM atskaitos, turi įrodyti, kad atitinka sąlygas jai gauti (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 37 punktą). Mokesčių institucijos gali iš paties apmokestinamojo asmens reikalauti įrodymų, kuriuos jos laiko reikalingais nuspręsti, ar galima suteikti prašomą atskaitą (šiuo klausimu žr. 2007 m. rugsėjo 27 d. Sprendimo *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, 35 punktą).

47 Antra, pažymėtina, kad valstybės narės yra kompetentingos numatyti sankcijas dėl formalių reikalavimų, susijusių su teisės į PVM atskaitą taikymu, nesilaikymo. Pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį valstybės narės turi teisę nustatyti priemones, kad užtikrintų teisingą mokesčio surinkimą ir užkirstų kelią sukčiavimui, su sąlyga, kad jos neviršija to, kas yra būtina pasiekti šiuos tikslus, ir nekelia grėsmės PVM neutralumui (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 62 punktą).

48 Būtent Sąjungos teisė nedraudžia valstybėms narėms prireikus nustatyti baudą ar piniginę sankciją, proporcingą pažeidimo sunkumui, siekiant nubausti už formalių reikalavimų nepaisymą (šiuo klausimu žr. 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 63 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

49 Iš to, kas minėta, matyti, kad į antrąją pateikto klausimo dalį reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktas aiškintinas taip, kad pagal jį nacionalinėms mokesčių institucijoms draudžiama neleisti pasinaudoti teise į PVM atskaitą tik dėl to, kad apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą, kuri neatitinka sąlygų, nustatytų šios direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punktuose, nors šios institucijos turi visą informaciją, būtiną patikrinti, ar įvykdytos esminės sąlygos, susijusios su šios teisės taikymu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 226 straipsnį reikia aiškinti taip, kad sąskaitos faktūros, kuriose nurodytas tik rekvizitas „nuo [tam tikros dienos] iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, *a priori* neatitinka šio straipsnio 6 punkte nustatytų reikalavimų, o sąskaitos faktūros, kuriose nurodytas tik rekvizitas „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, *a priori* neatitinka nei šios straipsnio 6 punkte, nei 7 punkte nustatytų reikalavimų, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį nacionalinėms mokesčių institucijoms draudžiama neleisti pasinaudoti teise į pridėtinės vertės mokesčio atskaitą tik dėl to, kad apmokestinamasis asmuo turi sąskaitą faktūrą, kuri neatitinka sąlygų, nustatytų šios direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punktuose, nors šios institucijos turi visą informaciją, būtiną patikrinti, ar įvykdytos esminės sąlygos, susijusios su šios teisės taikymu.

Parašai.