TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2016. gada 15. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma — Direktīva 2006/112/EK — 178. panta a) punkts — Tiesības uz atskaitījumu — Īstenošanas noteikumi — 226. panta 6. un 7. punkts — Rēķinā obligāti norādāmās ziņas — Sniegto pakalpojumu apjoms un veids — Pakalpojumu sniegšanas datums

Lieta C-516/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvais šķīrējtiesu centrs), Portugāle) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 3. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 17. novembrī, tiesvedībā

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira .

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši K. Likurgs [*C. Lycourgos*], E. Juhāss [*E. Juhász*], K. Vajda [*C. Vajda*] (referents) un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 14. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

— Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes* un *R. Campos Laires*, kā arī *A. Cunha*, pārstāvji,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze*, pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *P. Guerra e Andrade*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2016. gada 18. februāra tiesas sēdē,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV 2006, L 347, 1. lpp.) 178. panta a) punktu un 226. panta 6. punktu.

2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA* (turpmāk tekstā – "*Barlis*") un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas pārvalde, Portugāle) par pēdējās atteikumu piekrist atskaitīt *Barlis* kā advokātu biroja sniegtu juridisko pakalpojumu saņēmējas kā priekšnodokli samaksāto pievienotās vērtības nodokli (PVN), pamatojoties uz to, ka šī biroja izrakstītie rēķini neatbilstot valsts tiesību aktos noteiktajām formas prasībām.

Tiesiskais regulējums

Savienības tiesības

3 Direktīvas 2006/112 64. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Ja pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde, izņemot preču nomu/īri uz noteiktu laiku vai preču pārdošanu uz nomaksu, kā minēts 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā, rada turpmākus rēķinu pārskatus vai turpmākus maksājumus, tad tās uzskata par pabeigtām tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rēķinu pārskati vai maksājumi."

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 168. pantu:

"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;

[..]."

5 Minētās direktīvas 178. panta teksts ir šāds:

"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;

[..]."

6 Šīs pašas direktīvas 219. pantā ir noteikts, ka jebkuru dokumentu vai paziņojumu, kas groza sākotnējo rēķinu un īpaši un nepārprotami attiecas uz to, pielīdzina rēķinam.

7 Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 220. pantu:

"Ikviens nodokļa maksātājs nodrošina, ka – vai nu viņš pats, pircējs vai pakalpojumu saņēmējs, vai arī trešā persona viņa vārdā un interesēs – izsniedz rēķinu par šādiem darījumiem:

1) preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, ko viņš veicis citam nodokļa maksātājam vai juridiskai personai, kas nav nodokļa maksātāja;

[..]."

8 Šīs pašas direktīvas 226. pantā ir paredzēts:

"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;

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;

[..]."

9 Minētās direktīvas 273. pantā ir noteikts:

"Dalībvalstis var uzlikt citus pienākumus, ko tās uzskata par vajadzīgiem, lai pareizi iekasētu PVN un novērstu krāpšanu, saskaņā ar prasību par vienādu režīmu iekšzemes darījumiem un darījumiem starp dalībvalstīm, ko veic nodokļa maksātāji, ar noteikumu, ka šādi pienākumi tirdzniecībā starp dalībvalstīm nerada formalitātes, šķērsojot robežas.

Pirmajā daļā paredzēto izvēles iespēju nevar izmantot tam, lai noteiktu citus ar rēķinu sagatavošanu saistītus pienākumus papildus tiem, kas noteikti 3. nodaļā."

Portugāles tiesības

10 No iesniedzējtiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *código do IVA* (PVN kodekss) 36. panta 5. punkta b) apakšpunktā ir noteikts, ka rēķinos ir jānorāda "piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu vispārpieņemts apraksts, konkretizējot elementus, kas nepieciešami, lai noteiktu piemērojamo nodokļa likmi".

11 Tikai tad, ja rēķins atbilst arī šajā PVN kodeksa normā noteiktajām prasībām, atbilstoši šī paša kodeksa 19. panta 2. punkta a) apakšpunktam un 6. punktam pastāv tiesības uz rēķinā norādītā PVN atskaitīšanu.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

12 *Barlis*, kuras juridiskā adrese ir Lisabonā (Portugāle), vada viesnīcas, kurās ir restorāni.

13 Laikā no 2008. līdz 2010. gadam *Barlis* izmantoja kādas advokātu biedrības juridiskos pakalpojumus (turpmāk tekstā – "aplūkotie juridiskie pakalpojumi"), par kuriem tika izrakstīti četri rēķini (turpmāk tekstā – "aplūkotie rēķini"), kuros bija šāds apraksts:

— 2008. gada 26. augusta rēķins Nr. 02170/2008: "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti laikposmā no 2007. gada 1. decembra līdz šim brīdim";

— 2008. gada 17. decembra rēķins Nr. 32100478: "honorāri par juridiskajiem pakalpojumiem, kas sniegti no jūnija līdz šim brīdim";

— 2009. gada 29. aprīļa rēķins Nr. 32101181: "honorāri par juridiskajiem pakalpojumiem, kas sniegti līdz šim brīdim", un

— 2010. gada 2. jūnija rēķins Nr. 32104126: "honorāri par juridiskajiem pakalpojumiem, kas sniegti no 2009. gada 1. novembra līdz šim brīdim".

14 *Barlis* īstenoja savas šajos rēķinos norādītās tiesības uz PVN atskaitījumu.

15 Saņemot *Barlis* iesniegto pieteikumu par PVN atmaksu, kompetentās iestādes uzsāka pārbaudes procedūru par 2008.–2011. gadu. Pēc šīm pārbaudēm šīs iestādes uzskatīja, ka *Barlis* nebija tiesību atskaitīt PVN par aplūkotajiem juridiskajiem pakalpojumiem, ko snieguši *Barlis* advokāti, jo aplūkotajos rēķinos norādītie apraksti nav pietiekami. Tādējādi šīs iestādes piedāvāja veikt PVN korekciju EUR 8689,49 apmērā, kas atbilst PVN apmēram, kurš tika atskaitīts par šiem juridiskajiem pakalpojumiem.

16 *Barlis* tika informēta par iespēju īstenot tiesības uz iepriekšēju uzklausīšanu, un pielikumā tā iesniedza dokumentus, kuros ietilpa detalizētāks aplūkoto juridisko pakalpojumu izklāsts.

17 Kompetentās iestādes tomēr atstāja spēkā piedāvātās korekcijas aplūkoto rēķinu nepilnīgā rakstura dēļ. Šīs iestādes uzskatīja, ka šī neatbilstība likumā noteiktajām prasībām nevar tikt labota, pievienojot pielikumus, kuros ir apliecināti trūkstošie elementi, jo šie papildinājumi neesot uzskatāmi par rēķiniem "līdzvērtīgiem dokumentiem". Šādiem "līdzvērtīgiem dokumentiem" pašiem par sevi esot jāatbilst visām PVN kodeksa 36. panta 5. punktā noteiktajām prasībām, un pielikums pats par sevi šādu atbilstību nenodrošinot.

18 2013. gada 31. maijā *Barlis* iesniedza pārsūdzību par šo lēmumu, kas tika noraidīta ar 2013. gada 25. septembra lēmumu, pamatojoties uz to, ka norāde "juridiskie pakalpojumi" aplūkotajos rēķinos neatbilstot ne Direktīvas 2006/112 226. panta 6. punkta prasībām, ne to valsts tiesību normu prasībām, ar kurām šī direktīva īstenota, jo šajās ziņās neesot detalizēti aprakstīti ne sniegtie pakalpojumi, nedz to daudzums par katru vienību vai kopumā.

19 Tā kā tās pārsūdzība tika noraidīta, *Barlis* 2013. gada 30. decembrī lūdza izveidot šķīrējtiesu viena tiesneša sastāvā.

20 *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvais šķīrējtiesu centrs), Portugāle), iesniedzējtiesa, kas tika izveidota šim nolūkam, norāda, ka tai ir jānosaka, vai aplūkotajos rēķinos iekļautās norādes atbilst PVN kodeksa 36. panta 5. punkta b) apakšpunktā norādītajām prasībām, saskaņā ar kurām rēķinos ir jānorāda "piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu vispārpieņemts apraksts, konkretizējot elementus, kas nepieciešami, lai noteiktu piemērojamo nodokļa likmi".

21 Šī tiesa tomēr norāda, ka valsts tiesību aktu interpretācijai ir jāatbilst Direktīvas 2006/112 226. pantam, kurā izsmeļoši ir uzskaitītas ziņas, kam ir jābūt ietvertām rēķinos PVN mērķiem, to vidū šīs tiesību normas 6. punktā ietilpstot "piegādāto preču daudzums un veids vai sniegto pakalpojumu apjoms un veids".

22 Šajos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvais šķīrējtiesu centrs)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai, pareizi interpretējot Direktīvas [2006/112] 226. panta 6. punktu, [Nodokļu un muitas administrācija] 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" nav pietiekams, ja minētā administrācija, piemērojot sadarbības principu, var iegūt papildu informāciju, ko tā uzskata par nepieciešamu, lai pārliecinātos par darbības esamību un detalizētām tās pazīmēm?"

Par prejudiciālo jautājumu

23 Vispirms ir jānorāda, ka prejudiciālais jautājums tieši attiecas tikai uz Direktīvas 2006/112 226. panta 6. punktu. Lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi, kas tai ļautu izskatīt tajā iesniegto strīdu, veicamajā analīzē tomēr ir jāiekļauj arī Direktīvas 2006/112 178. panta a) punkts un 226. panta 7. punkts. Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesas uzdevums ir interpretēt visas Savienības tiesību normas, kas valsts tiesām ir vajadzīgas, lai izlemtu strīdus, kuri iesniegti izskatīšanai šajās tiesās, pat ja šīs tiesību normas nav skaidri norādītas jautājumos, kurus tai ir nosūtījušas šīs tiesas (spriedums, 2015. gada 16. jūlijs, *Abcur*, C-544/13 un C-545/13, EU:C:2015:481, 33. punkts).

24 Iesniedzējtiesas uzdotajam jautājumam ir divas daļas, kas ir jāizskata atsevišķi. Pirmajā jautājuma daļā iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Direktīvas 2006/112 226. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pamatlietā aplūkotie rēķini, kuros ir iekļautas tikai ziņas "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti no [konkrēta datuma] līdz šim brīdim" vai "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti līdz šim brīdim", atbilst šī panta 6. un 7. punktā norādītajām prasībām. Otrajā jautājuma daļā iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai Direktīvas 2006/112 178. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka valsts nodokļu iestādes var atteikt tiesības uz PVN atskaitīšanu tikai tādēļ, ka nodokļu maksātāja rīcībā ir rēķins, kurā nav izpildītas šīs direktīvas 226. panta 6. un 7. punktā noteiktās prasības, ja šo iestāžu rīcībā ir visa nepieciešamā informācija, lai pārbaudītu, vai ir izpildītas šo tiesību īstenošanai noteiktās prasības pēc būtības.

Par pirmo jautājuma daļu saistībā ar Direktīvas 2006/112 226. panta 6. un 7. punkta ievērošanu

25 Vispirms ir jāatgādina, ka Direktīvas 2006/112 226. pantā ir precizēts, ka, neskarot šajā direktīvā paredzētos īpašos noteikumus, saskaņā ar minētās direktīvas 220. pantu izsniegtajos rēķinos PVN vajadzībām obligāti ir jānorāda tikai šajā pantā minētās ziņas. No iepriekš minētā izriet, ka dalībvalstis nevar prasīt, lai saistībā ar tiesību uz PVN atskaitīšanu izmantošanu tiktu izpildīti ar rēķina saturu saistīti nosacījumi, kas nav tieši paredzēti Direktīvas 2006/112 noteikumos (šajā ziņā skat. spriedumu, 2010. gada 15. jūlijs, *Pannon Gép Centrum*, C-368/09, EU:C:2010:441, 40. un 41. punkts).

26 Pirmkārt, Direktīvas 2006/112 226. panta 6. punktā ir noteikts, ka rēķinā ir jāiekļauj sniegto pakalpojumu apjoms un veids. Tādējādi šīs tiesību normas formulējumā ir norādīts, ka ir obligāti jāprecizē sniegto pakalpojumu apjoms un veids, tomēr neprecizējot, ka izsmeļoši ir jāapraksta konkrēti sniegtie pakalpojumi.

27 Kā norāda ģenerāladvokāte savu secinājumu 30., 32. un 46. punktā, ziņu, kas obligāti ir jānorāda rēķinā, mērķis ir ļaut nodokļu administrācijai pārbaudīt attiecīgā nodokļa samaksu un vajadzības gadījumā – tiesību uz PVN atskaitījumu esamību. Tādējādi tas, vai rēķini, kādi ir pamatlietā aplūkotie rēķini, atbilst Direktīvas 2006/112 226. panta 6. punkta prasībām, ir jāanalizē šī mērķa gaismā.

28 Pamatlietā, lai arī aplūkotajos rēķinos sniegtie pakalpojumi ir kvalificēti kā "juridiskie pakalpojumi", tomēr, kā norāda Portugāles valdība savos rakstveida apsvērumos, šis jēdziens aptver plašu pakalpojumu kopumu, tostarp pakalpojumus, kas ne vienmēr ietilpst saimnieciskajā darbībā. No tā izriet, ka ar ziņām "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti no [konkrēta datuma] līdz šim brīdim" vai "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti līdz šim brīdim", šķiet, pietiekami detalizēti nav norādīts aplūkoto pakalpojumu veids. Turklāt šīs ziņas ir tik vispārīgas, ka tajās, šķiet, ģenerāladvokātes secinājumu 60.–63. punktā minēto iemeslu dēļ nav norādīts sniegto pakalpojumu apjoms. Tādējādi minētās ziņas *a priori* neatbilst Direktīvas 2006/112 226. panta 6. punkta prasībām, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

29 Otrkārt, Direktīvas 2006/112 226. panta 7. punktā ir pieprasīts, ka rēķinā ir jāiekļauj datums, kurā ir sniegti pakalpojumi vai kad pabeigta to sniegšana.

30 Arī šī prasība ir jāinterpretē rēķinā obligāti iekļaujamo ziņu, kas paredzētas Direktīvas 2006/112 226. pantā, noteikšanas mērķa gaismā, proti, kā tas tika atgādināts šī sprieduma 27. punktā, – ļaut nodokļu administrācijai pārbaudīt attiecīgā nodokļa samaksu un vajadzības gadījumā – tiesību uz PVN atskaitījumu esamību. Šajā ziņā pakalpojumu sniegšanas datums, kas ir minētā rēķina priekšmets, ļauj pārbaudīt, kad ir veikta darbība, par kuru ir jāmaksā nodoklis, un tādējādi noteikt nodokļu noteikumus, kas laika ziņā ir jāpiemēro darbībai, uz kuru attiecas šis dokuments.

31 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka juridiskie pakalpojumi, kas ir pamatlietā aplūkoto rēķinu priekšmets, rada pamatu pārskatiem vai turpmākiem maksājumiem. Direktīvas 2006/112 64. pantā ir paredzēts, ka šāda pakalpojumu sniegšana tiek uzskatīta par pabeigtu tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi pārskati vai maksājumi. Tādējādi, lai panāktu atbilstību Direktīvas 2006/112 226. panta 7. punkta prasībām, šiem laika posmiem obligāti ir jābūt norādītiem ar šiem pakalpojumiem saistītajos rēķinos.

32 Šajā ziņā ir jānorāda, ka aplūkotajos rēķinos saistībā ar "juridiskajiem pakalpojumiem, kas sniegti no [konkrēta datuma] līdz šim brīdim", šķiet, ir precizēts pārskata laikposms. Turpretī vienā no aplūkotajiem rēķiniem ir sniegtas tikai ziņas "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti līdz šim brīdim". Šajā rēķinā nav norādīts aplūkotā laikposma sākums, un tādējādi tas neļauj noteikt laikposmu, uz kuru attiecas aplūkotie pārskati.

33 Tādējādi ir jāuzskata, ka rēķins, kurā ir ietvertas tikai ziņas "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti līdz šim brīdim", neprecizējot pārskata laika posma sākuma datumu, neatbilst Direktīvas 2006/112 226. panta 7. punkta prasībām.

34 Tomēr iesniedzējtiesai, ja tā konstatē, ka aplūkotie rēķini neatbilst prasībām, kas izriet no šīs direktīvas 226. panta 6. un 7. punkta, ir jāpārbauda, vai dokumentos, kurus *Barlis* ir iesniegusi pielikumā, ir ietverts izvērstāks pamatlietā aplūkoto juridisko pakalpojumu izklāsts un vai tie var tikt pielīdzināti rēķinam saskaņā ar minētās direktīvas 219. pantu kā dokumenti, ar kuriem tiek grozīti sākotnējie rēķini un kas īpaši un nepārprotami attiecas uz to.

35 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz uzdotā jautājuma pirmo daļu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 226. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka rēķini, kuros ir iekļautas tikai ziņas "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti no [konkrēta datuma] līdz šim brīdim", kādi aplūkoti pamatlietā,

a priori neatbilst šī panta 6. punkta prasībām, un ka rēķini, kuros ir iekļautas tikai ziņas "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti līdz šim brīdim", *a priori* neatbilst ne minētā panta 6. punkta, ne 7. punkta prasībām, – tas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par otro jautājuma daļu saistībā ar rēķina, kurš neatbilst Direktīvas 2006/112 226. panta 6. un 7. punkta prasībām, sekām saistībā ar tiesību uz PVN atskaitīšanu īstenošanu

36 Ar otro jautājuma daļu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, kādas sekas attiecībā uz tiesību uz PVN atskaitījumu īstenošanu ir tam, ka nav ievērots Direktīvas 2006/112 226. panta 6. un 7. punkts.

37 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļa maksātāju tiesības no maksājamā PVN atskaitīt PVN, kas ir jāmaksā vai kas jau iepriekš kā priekšnodoklis ir samaksāts par iegādātajām precēm un saņemtajiem pakalpojumiem, ir ar Savienības tiesību aktiem izveidotās kopējās PVN sistēmas pamatprincips (spriedums, 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka Direktīvas 2006/112 167. un nākamajos pantos paredzētās tiesības uz PVN atskaitījumu ir neatņemama PVN mehānisma sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir īstenojamas nekavējoties attiecībā uz visiem nodokļiem, kas piemēroti darījumiem, kuri saistīti ar izmaksām (šajā ziņā skat. spriedumu, 2014. gada 13. februāris, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no PVN, kas tam ir jāmaksā vai ko tas ir samaksājis saistībā ar visu savu saimniecisko darbību. Tādējādi kopējā PVN sistēma nodrošina neitralitāti attiecībā uz nodokļa piemērošanu visām saimnieciskajām darbībām neatkarīgi no šo darbību mērķiem vai rezultātiem, ja vien pašām minētajām darbībām principā ir piemērojams PVN (spriedums, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Attiecībā uz materiāltiesiskajiem nosacījumiem, lai rastos tiesības uz PVN atskaitījumu, no Direktīvas 2006/112 168. panta a) punkta izriet, ka preces vai pakalpojumi, uz kuriem nodokļu maksātājs ir norādījis, lai pamatotu šīs tiesības, ir bijuši jāizmanto iepriekš viņa ar nodokli apliekamajām vajadzībām un ka šīs preces iepriekš ir bijušas jāpiegādā vai pakalpojumi bijuši jāsniedz citam nodokļu maksātājam (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Saistībā ar formālajiem minēto tiesību īstenošanas nosacījumiem no Direktīvas 2006/112 178. panta a) punkta izriet, ka, lai izmantotu šīs tiesības, [attiecīgās personas] rīcībā ir jābūt rēķinam, kas izrakstīts atbilstoši šīs direktīvas 226. pantam (šajā ziņā skat. spriedumus, 2012. gada 1. marts, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, 41. punkts, un 2015. gada 22. oktobris, *PPUH Stehcemp*, C-277/14, EU:C:2015:719, 29. punkts).

42 Tiesa ir nospriedusi, ka PVN neitralitātes pamatprincips prasa, lai PVN priekšnodokļa atskaitīšana notiktu tad, ja ir izpildītas materiālās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis noteiktas formālas prasības. Tādējādi, ja nodokļu administrācijas rīcībā ir nepieciešamā informācija, lai konstatētu, ka materiālās prasības ir izpildītas, tā attiecībā uz nodokļa maksātāja tiesībām atskaitīt šo nodokli nevar noteikt papildu nosacījumus, kuru rezultātā šo tiesību izmantošanas iespējas tiktu izjauktas (šajā ziņā skat. spriedumus, 2010. gada 21. oktobris, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, 42. punkts; 2012. gada 1. marts, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, 43. punkts, un 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 58. un 59. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

43 No tā izriet, ka nodokļu administrācija nevar atteikt tiesības uz PVN atskaitījumu tikai tādēļ, ka rēķins neatbilst Direktīvas 2006/112 226. panta 6. un 7. punkta prasībām, ja tās rīcībā ir visa informācija, lai pārbaudītu, vai ir izpildītas visas ar šīm tiesībām saistītās prasības pēc būtības.

44 Šajā ziņā nodokļu administrācija nevar pārbaudīt tikai pašu rēķinu. Tai ir jāņem vērā arī nodokļu maksātāja sniegtā papildu informācija. Šo konstatējumu apstiprina Direktīvas 2006/112 219. pants, kurā rēķinam ir pielīdzināts jebkurš dokuments vai paziņojums, ar kuru tiek grozīts sākotnējais rēķins un kas īpaši un nepārprotami attiecas uz to.

45 Tādējādi pamatlietā iesniedzējtiesai ir jāņem vērā visa informācija, kas ir iekļauta aplūkotajos rēķinos un dokumentos, kurus *Barlis* ir iesniegusi pielikumā, lai pārbaudītu, vai ir izpildītas tās tiesību uz PVN atskaitījumu prasības pēc būtības.

46 Šādā kontekstā vispirms ir jāuzsver, ka nodokļu maksātājam, kurš lūdz atskaitīt PVN, ir jāpierāda, ka tas atbilst šo tiesību izmantošanas prasībām (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 18. jūlijs, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, 37. punkts). Tādējādi nodokļu iestādes var pieprasīt pašam nodokļu maksātājam sniegt pierādījumus, kurus tās uzskata par nepieciešamiem, lai izvērtētu, vai ir pamats tam piešķirt pieprasīto atskaitījumu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2007. gada 27. septembris, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, 35. punkts).

47 Otrkārt, ir jāprecizē, ka dalībvalstīm ir tiesības paredzēt sankcijas gadījumā, ja netiek izpildītas formālās prasības saistībā ar tiesību uz PVN atskaitījumu īstenošanu. Saskaņā ar Direktīvas 2006/112 273. pantu dalībvalstīm ir tiesības veikt pasākumus, lai nodrošinātu pareizu nodokļa iekasēšanu un novērstu nodokļu nemaksāšanu, ar nosacījumu, ka šie pasākumi nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šādu mērķu sasniegšanai, un neapdraud PVN neitralitāti (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 62. punkts).

48 It īpaši Savienības tiesības neliedz dalībvalstīm vajadzības gadījumā noteikt naudas sodu vai finansiālu sodu atbilstoši pārkāpuma smagumam, lai sodītu par formālo prasību neievērošanu (šajā ziņā skat. spriedumu, 2015. gada 9. jūlijs, *Salomie* un *Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, 63. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz otro uzdotā jautājuma daļu ir jāatbild, ka Direktīvas 2006/112 178. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka valsts nodokļu iestādes var atteikt tiesības uz PVN atskaitījumu tikai tādēļ, ka nodokļu maksātāja rīcībā ir rēķins, kurā nav izpildītas šīs direktīvas 226. panta 6. un 7. punktā noteiktās prasības, ja šo iestāžu rīcībā ir visa nepieciešamā informācija, lai pārbaudītu, ka ir izpildītas šo tiesību īstenošanai noteiktās prasības pēc būtības.

Tiesāšanās izdevumi

50 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 226. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka rēķini, kuros ir iekļautas tikai ziņas "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti no [konkrēta datuma] līdz šim brīdim", kādi aplūkoti pamatlietā, *a priori* neatbilst šī panta 6. punkta prasībām, un ka rēķini, kuros ir iekļautas tikai ziņas "juridiskie pakalpojumi, kas sniegti līdz šim brīdim", *a priori* neatbilst ne minētā panta 6. punkta, ne 7. punkta prasībām, – tas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Direktīvas 2006/112 178. panta a) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj, ka valsts nodokļu iestādes var atteikt tiesības uz PVN atskaitījumu tikai tādēļ, ka nodokļu maksātāja rīcībā ir rēķins, kurā nav izpildītas šīs direktīvas 226. panta 6. un 7. punktā noteiktās prasības, ja šo iestāžu rīcībā ir visa nepieciešamā informācija, lai pārbaudītu, ka ir izpildītas šo tiesību īstenošanai noteiktās prasības pēc būtības.

[Paraksti]