

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 – Teisės atskaita – Taikymo tvarka – 226 straipsnio 6 ir 7 punktai – Skaitytoje faktroje 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,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, atstovaujamos advokato 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 generalinio advokato išvada, 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, 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 suteiktą teisinę paslaugą gavėjos, atskaitą dėl to, kad šios advokatų kontoros išrašytos sąskaitos faktūros neatitinka nacionalinės teisės aktuose nustatytą formos reikalavimą.

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 prievolę, 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 išdėstyta 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 pirminę sąskaitą faktūrą.

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, išrašytą sąskaitą faktūrą, kai:

1) jis tiekia prekes ar teikia 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 ta data galima nustatyti ir ji skiriasi nuo sąskaitos faktūros išrašymo datos;

<...>“

9 Minutos direktyvos 273 straipsnyje nustatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukaviimui, atsižvelgdamos į reikalavimų 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 to, 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 prastinis 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 – nagrinjamoms teisinėms paslaugoms), už jas buvo išrašytos keturios sąskaitos faktūros (toliau – nagrinjamoms sąskaitoms faktūroms), 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 teisinės paslaugos, suteiktas nuo birželio mėn. iki šios dienos“,

- 2009 m. balandžio 29 d. s?skaita fakt?ra Nr. 32101181: „atlyginimas už teisinės paslaugas, suteiktas iki šios dienos“ ir
- 2010 m. birželio 2 d. s?skaita fakt?ra Nr. 32104126: „atlyginimas už teisinės paslaugas, suteiktas nuo 2009 m. lapkri?io 1 d. iki šios dienos“.

14 *Barlis* pasinaudojo teise ? šiose s?skaitose fakt?rose nurodyto PVM atskait?.

15 Gavusios *Barlis* prašym? gr?žinti PVM kompetentingos institucijos prad?jo patikrinimo už 2008–2010 m. proced?r?. Per š? patikrinim? institucijos nustat?, kad *Barlis* netur?jo teis?s atskaityti PVM už nagrin?jamas teisinės paslaugas, nes jos advokat? išrašytose nagrin?jamose s?skaitose fakt?rose neužteko pateikt? aprašym?. Tod?l šios institucijos pasi?l? patikslinti 8 689,49 eur? PVM sum?, kuri buvo už šias teisinės paslaugas atskaityta PVM suma.

16 *Barlis* buvo informuota apie galimyb? pasinaudoti teise ? išankstin? iš klausym? ir ji pateik? papildomus dokumentus, kuriuose išsamiau apib?dintos nagrin?jamos teisin?s paslaugos.

17 Ta?iau kompetentingos institucijos atliko pasi?lyt? tikslinim? d?l neišsami? nagrin?jam? s?skait? fakt?r?. Institucij? nuomone, šios ?statyme nustatytos formos nesilaikymo negalima kompensuoti prid?jus priedus, kuriuose nurodyta tr?kstama informacija, nes jie n?ra s?skaitoms fakt?roms „lygiaver?iai dokumentai“. Iš ties? tokie „lygiaver?iai dokumentai“ savaime privalo atitikti visas PVM kodekso 36 straipsnio 5 dalyje nurodytas s?lygas, o taip n?ra paprasto priedo atveju.

18 2013 m. geguž?s 31 d. *Barlis* pateik? administracin? skund? d?l šio sprendimo, šis buvo atmetas 2013 m. rugs?jo 25 d. sprendimu d?l to, kad rekvizitas „teisin?s paslaugos“ nagrin?jamose s?skaitose fakt?rose neatitiko nei Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punkte, nei ši? direktyv? ?gyvendinan?iose nacionalin?s teis?s nuostatose nurodyt? reikalavim?, nes rekvizite nebuvo apibr?žtos suteiktos paslaugos ir nenurodytas j? vienetinis ar bendras kiekis.

19 Atmetus administracin? skund?, 2013 m. gruodžio 30 d. *Barlis* pateik? prašym? suformuoti arbitražo teism?, sudaryt? iš vieno teis?jo.

20 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD*; Mokes?i? arbitražo teismas (administracinio arbitražo centras), Portugalija), nagrin?jantis ši? byl?, mano, kad reikia nustatyti, ar nagrin?jamose s?skaitose fakt?rose nurodyti rekvizitai atitinka PVM kodekso 36 straipsnio 5 dalies b punkte numatytus reikalavimus, pagal kuriuos s?skaitose fakt?rose turi b?ti nurodytas „patiekt? prek? ar suteikt? paslaug? ?prastinis pavadinimas bei taikytinam mokes?io tarifui nustatyti reikalingi duomenys“.

21 Ta?iau šis teismas pažymi, kad nacionalin?s teis?s akt? aiškinimas turi atitikti Direktyvos 2006/112 226 straipsn? su pateiktu baigtiniu rekvizit?, kurie turi b?ti nurodyti PVM tikslais išrašytose s?skaitose fakt?rose, s?rašu, tarp kuri? yra šios nuostatos 6 punkte nurodytas „tiekiam? prek? kiekis ir pob?dis arba teikiam? paslaug? apimtis ir pob?dis“.

22 Šiomis aplinkyb?mis *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD*; Mokes?i? arbitražo teismas (administracinio arbitražo centras) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar teisingai aiškinant Direktyvos [2006/112] 226 straipsnio 6 punkt? [mokes?i? ir muit? administratorius] <...> gali nuspr?sti, jog s?skaitos fakt?ros, kurioje nurodyti rekvizitai „nuo tam tikros dienos iki šios dienos suteiktos teisin?s paslaugos“ arba tik „iki šios dienos suteiktos teisin?s paslaugos“, turinys yra nepakankamas, nors šis administratorius, remdamasis bendradarbiavimo

principu, gali gauti papildomos – jo nuomone, būtinos – informacijos, galinčios patvirtinti, jog šie sandoriai buvo tikrai vykdyti, 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 nagrinjamą bylą, reikia analizę, kuri bus atliekama, traukti Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktą ir 226 straipsnio 7 punktą. Šiuo klausimu primintina, kad Teisingumo Teismas turi aiškinti visas Sąjungos teisės nuostatas, kuri reikalauja nacionaliniams teismams, kad jie išspręstų nagrinjamą bylą, net jei šios nuostatos nėra aiškiai nurodytos šiame teisme. 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 pateikęs teismo klausimą sudaro dvi dalys, kurias reikia nagrinėti atskirai. Pirmąją klausimo dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 226 straipsnis reikalauja 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 nagrinjamąsios pagrindinėje byloje, atitinka šio straipsnio 6 ir 7 punkte nustatytus reikalavimus. Antrąją klausimo dalimi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia sužinoti, ar Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a dalis reikalauja aiškinti taip, kad pagal ją draudžiama nacionaliniais mokesčiais 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, būtina patikrinti, ar vykdytos esminės sąlygos, susijusios su šios teisės taikymu.

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

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 valstybės narės nėra leidžiama susieti teisę atskaityti PVM nuo su sąskaitą faktūrą turiniui keliamą sąlygą, 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, rekvizitai, 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 nagrinjamąsios pagrindinėje byloje, atitinka Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punkto reikalavimus.

28 Pagrindinėje byloje, nors nagrinjamose 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 nepanašų, jog rekvizitas „nuo [tam tikros dienos] iki šios

dienos suteiktos teisinės paslaugos“ arba „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“ pakankamai išsamiai apibrėžtą nagrinįjamą paslaugą pobūdį. Be to, šis rekvizitas yra toks bendras, kad neatrodo, jog atskleisti suteiktą paslaugą apimtą dėl generalinės advokatės išvados 60–63 punktuose nurodytą priežastį. Todėl šis rekvizitas *a priori* neatitinka Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 punkte nustatytą sąlygą, 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 Šis reikalavimas taip pat reikia aiškinti atsižvelgiant į Direktyvos 2006/112 226 straipsnyje numatytą privalomą sąskaitos faktūros rekvizitą tikslą, kuris yra, kaip priminta šio sprendimo 27 punkte, leisti mokesčių administratoriui atlikti mokėtino mokesčio mokėjimo ir prireikus – teisės į PVM atskaitų 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 teisinio paslaugų, kurios yra pagrindinėje byloje nagrinįjamą sąskaitą faktūrą 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 nagrinįjamose sąskaitose faktūrose, susijusiose su „nuo [tam tikros dienos] iki šios dienos suteiktomis teisinėmis paslaugomis“, nurodytas sąskaitų pateikimo laikotarpis. Tačiau vienoje iš nagrinįjamų sąskaitų faktūrų nurodytas tik rekvizitas „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“. Šioje sąskaitoje faktūroje nenurodyta nagrinįjamo 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 sąlygą.

34 Tačiau jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nuspręstų, kad nagrinįjamos 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 nagrinįjamos 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 pirmąjį 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 nagrinįjamosios pagrindinėje byloje, *a priori* neatitinka šio straipsnio 6 punkte nustatytą reikalavimą, o sąskaitos faktūros, kuriose nurodyti tik rekvizitai „iki šios dienos suteiktos teisinės paslaugos“, *a priori* neatitinka nei šio straipsnio 6 punkte, nei 7 punkte nustatytą reikalavimą, tačiau tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

D?l antrosios klausimo dalies, susijusios su s?skaitos fakt?ros, neatitinkan?ios Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 ir 7 punktuose nustatyt? s?lyg? teisei ? PVM atskait? taikyti, pasekm?mis

36 Antr?ja klausimo dalimi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia nustatyti neatitikties Direktyvos 2006/112 226 straipsnio 6 ir 7 punktams pasekmės teis?s ? PVM atskait? taikymui.

37 Primintina, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? apmokestinam?j? asmen? teis? atskaityti iš PVM, kur? sumok?ti jie turi pareig?, mok?tin? ar sumok?t? pirkimo PVM už ?sigytas prekes ar gautas paslaugas yra pagrindinis S?jungos teis?s 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 kart? yra nusprend?s, kad Direktyvos 2006/112 167 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? PVM atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esm?s negali b?ti ribojama. Ji nedelsiant taikoma visiems mokes?iams, sumok?tiems sudarant pirkimo sandorius (šiuo klausimu žr. 2014 m. vasario 13 d. Sprendimo *Maks Pen*, C?18/13, EU:C:2014:69, 24 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

39 Atskaitos sistemos tikslas yra visiškai atleisti verslininkus nuo vykdant ekonomin? veikl? sumok?to arba mok?tino PVM naštos. Tod?l bendra PVM sistema užtikrinamas bet kokios ekonomin?s veiklos apmokestinimo neutralumas, neatsižvelgiant ? šios veiklos tikslus ar rezultat?, 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 susij? su materialiosiomis s?lygomis, kuri? reikalaujama, kad atsirast? teis? ? PVM atskait?, iš Direktyvos 2006/112 168 straipsnio a punkto matyti, kad prekes ar paslaugas, kuriomis remiamasi siekiant pagr?sti ši? teis?, apmokestinamasis asmuo turi naudoti savo apmokestinamiesiems pardavimo sandoriams ir šios prek?s ar paslaugos turi b?ti ?sigytos iš kito apmokestinamojo asmens (šiuo klausimu žr. 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 28 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

41 Kiek tai susij? su formaliomis naudojimosi šia teise s?lygomis, iš Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punkto matyti, kad siekiant ja pasinaudoti reikia tur?ti pagal šios direktyvos 226 straipsn? išrašyt? s?skait? fakt?r? (šiuo klausimu žr. 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz*, C?280/10, EU:C:2012:107, 41 punkt? ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimo *PPUH Stehcemp*, C?277/14, EU:C:2015:719, 29 punkt?).

42 Teisingumo Teismas yra nusprend?s, jog pagal pagrindin? PVM neutralumo princip? reikalaujama, kad b?t? suteikta teis? ? pirkimo mokes?io atskait?, jeigu esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, net jei apmokestinamieji asmenys ne?vykd? kai kuri? formali? reikalavim?. Galiausiai, kadangi mokes?i? administratorius turi reikiam? informacij? nustatyti, kad esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, jis neturi, kiek tai susij? su apmokestinamojo asmens teise atskaityti š? mokest?, nustatyti papildom? s?lyg?, galin?i? naudojim?si šia teise padaryti ne?manom? (šiuo klausimu žr. 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Nidera Handelscompagnie*, C?385/09, EU:C:2010:627, 42 punkt?; 2012 m. kovo 1 d. Sprendimo *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz*, C?280/10, EU:C:2012:107, 43 punkt? ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Salomie ir Oltean*, C?183/14, EU:C:2015:454, 58 ir 59 punktus ir jame nurodyt? teismo praktik?).

43 Iš to matyti, kad mokes?i? administratorius neturi atsisakyti suteikti teis?s ? PVM atskait? tik

dėl to, kad saskaityta 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 nagrinėjamoje sąskaitose faktūrose ir *Barlis* pateiktuose prieduose, kad patikrintų, ar įvykdytos esminės teisės PVM atskaitų sąlygos.

46 Šiomis aplinkybėmis pažymėtina, pirma, kad apmokestinamasis asmuo, prašantis PVM atskaitos, turi parodyti, 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 parodymų, 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 PVM atskaitų taikymu, nesilaikymo. Pagal Direktyvos 2006/112 273 straipsnį valstybės narės turi teisę nustatyti priemones, kad užtikrintų teisingą mokesčių 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 teisę nedraudžia valstybės narės prireikus nustatyti baudą ar piniginių sankcijų, proporcingų 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 antrąjį pateikto klausimo dalį reikia atsakyti, kad Direktyvos 2006/112 178 straipsnio a punktas aiškintinas taip, kad pagal jį nacionaliniais mokesčių institucijoms draudžiama neleisti pasinaudoti teise PVM atskaitų tik dėl to, kad apmokestinamasis asmuo turi sąskaitų 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 šio 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, būtina patikrinti, ar įvykdytos esminės sąlygos, susijusios su šios teisės taikymu.

Parašai.

* Proceso kalba: portugalų.