

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2016 m. vasario 18 d.(1)

Byla C-516/14

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

prieš

Autoridade Tributária e Aduaneira

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

„Mokesčių teisė – Pridėtinės vertės mokestis – Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 6 ir 7 punktai – Duomenys sąskaitoje fakturoje apie suteiktą paslaugą apimtis ir pobūdis bei jos teikimo data – Direktyvos 2006/112/EB 178 straipsnio a punktas – Pasinaudojimas teise į atskaitą – Reikalavimas turėti sąskaitą faktūrą, atitinkančią Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio reikalavimus“

I – **Žangas**

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

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

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

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

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

5. PVM direktyvos 168 straipsnyje(4), be kita ko, numatyta tokia teisė atskaiti:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisė 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;

<...>“

6. Skyriuje „Teisės atskaitų įgyvendinimo taisyklės“ PVM direktyvos 178 straipsnio pradinėje redakcijoje(5), kuri taikoma pagrindinėje byloje, nurodyta:

„Kad galėtų įgyvendinti teisė atskaiti, apmokestinamasis asmuo privalo tenkinti šias sąlygas:

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

<...>“

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

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

<...>

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

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 tai data, galima nustatyti ir ji skiriasi nuo sąskaitos faktūros išrašymo datos;

<...>“

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

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

„46) Sąskaitų faktūrų išrašymo elektroniniu būdu sistema turi būti naudojama taip, kad mokesčių institucijos galėtų vykdyti kontrolę. Todėl, siekiant užtikrinti tinkamą vidaus rinkos veikimą, yra tikslinga sudaryti Bendrijos lygiu suderintą duomenų, kurie turi būti nurodyti

s?skaitose fakt?rose, s?raš? ir nustatyti bendras proced?ras, reglamentuojan?ias s?skait? fakt?r? i?rašymo elektroniniu b?du naudojim?, s?skait? fakt?r? saugojim? elektronin?mis priemon?mis, s?skait? fakt?r? i?rašym? sau ir su s?skaitomis fakt?romis susijusi? operacij? vykdymo perdavim? kitiems asmenims.“

B – Nacionalin? teis?

10. Portugalijos teis?je *Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado* (Prid?tin?s vert?s mokes?io kodeksas, toliau – CIVA) 36 straipsnio 5 dalies b punkte nustatyta, kad s?skaitose fakt?rose turi b?ti nurodytas „patiekt? prek? ar suteikt? paslaug? <...> ?prastinis pavadinimas bei taikytinam mokes?io tarifui nustatyti reikalingi duomenys“.

11. Tik jei s?skaita fakt?ra atitinka, be kita ko, šiuos CIVA 36 straipsnio 5 dalies b punkto reikalavimus, pagal CIVA 19 straipsnio 2 dalies a punkt? ir 6 dal? suteikiama teis? ? s?skaitoje fakt?roje nurodyto PVM atskait?.

12. Be to, Portugalijos Respublika procese Teisingumo Teisme pareišk?, kad tuo laikotarpiu, kuris reikšmingas pagrindin?je byloje, Portugalijos teis?je buvo numatytas lengvatinis tarifas tam tikroms advokato paslaugoms, be kita ko, teikiamoms pensininkams ir bedarbiams bei apskritai bylose d?l civilin?s b?kl?s ?rašus reguliuojan?ios teis?s. Ši nuostata, kuri n?ra numatyta Europos S?jungoje taikomose PVM direktyvos nuostatose d?l lengvatinio tarifo, pagr?sta ?gyt? teisi? išsaugojimu, suteikiamu pagal PVM direktyvos 113 straipsn?.

III – Pagrindin? byla

13. Ieškov? pagrindin?je byloje, bendrov? *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, veikia viešbu?i? sektoriuje.

14. 2008–2010 m. ji naudojosi advokat? kontoros paslaugomis. Tod?l advokat? kontora i?raš? keturias s?skaitas fakt?ras, kuriose buvo nurodytos šios paslaugos:

- „Teisin?s paslaugos, suteiktos nuo 2007 m. gruodžio 1 d. iki šios dienos“ (2008 m. rugpj??io 26 d. s?skaita fakt?ra),
- „Atlyginimas už teisin?s paslaugas, suteiktas nuo birželio m?n. iki šios dienos“ (2008 m. gruodžio 17 d. s?skaita fakt?ra),
- „Atlyginimas už teisin?s paslaugas, suteiktas iki šios dienos“ (2009 m. balandžio 29 d. s?skaita fakt?ra),
- „Atlyginimas už teisin?s paslaugas, suteiktas nuo 2009 m. lapkri?io 1 d. iki šios dienos“ (2010 m. birželio 2 d. s?skaita fakt?ra).

15. Ieškov? pagrindin?je byloje Portugalijos mokes?i? administratoriui pareišk? turinti teis? atskaityti iš viso 8 689,49 EUR iš PVM, kuris buvo nurodytas šiose s?skaitose fakt?rose.

16. Atlik?s audit? Portugalijos mokes?i? administratorius nesutiko leisti atskaityti PVM, nes paslaug? aprašymas s?skaitose fakt?rose neatitiko CIVA 36 straipsnio 5 dalies b punkto reikalavim?. Tod?l ieškov? pagrindin?je byloje pateik? papildomus dokumentus, kuriuose paslaugos buvo aprašytos išsamiau. Ta?iau Portugalijos mokes?i? administratorius neleido atskaityti PVM, teigdamas, kad s?skaitos fakt?ros vis tiek neatitinka ?statymu nustatyt? reikalavim?.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

17. Šiuo metu byl? nagrin?jantis *Tribunal Arbitral Tributário* (Mokes?i? arbitražo teismas, Portugalija) mano, kad PVM direktyvos išaiškinimas yra svarbus sprendimui byloje priimti, tod?l remdamasis SESV 267 straipsniu 2014 m. lapkri?io 17 d. Teisingumo Teismui pateik? š? prejudicin? klausim?:

„Ar teisingai aiškinant PVM direktyvos 226 straipsnio 6 dal? galima nuspr?sti, jog s?skaitos fakt?ros turinys, kuriame nurodyti rekvizitai „nuo tam tikros dienos iki šios dienos suteiktos teisin?s paslaugos“ arba tik „iki šios dienos suteiktos teisin?s paslaugos“, yra nepakankamas, nors kompetentinga institucija, remdamasi bendradarbiavimo principu, gali gauti papildomos – jos nuomone, b?tinos – informacijos, galin?ios patvirtinti, jog šios operacijos buvo tikrai ?vykdytos, ir išsamiai jas apib?dinti?“

18. Šiuo klausimu procese Teisingumo Teisme pastabas raštu pateik? ieškov? pagrindin?je byloje, Portugalijos Respublika ir Europos Komisija. 2016 m. sausio 14 d. teismo pos?dyje pastabas pateik? Vokietijos Federacin? Respublika, Portugalijos Respublika ir Komisija.

V – Teisinis vertinimas

19. Remdamasis pagrindine byla prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas(8) galiausiai prašo atsakyti ? du skirtingus klausimus.

20. Viena vertus, reikia išsiaiškinti, ar tokios s?skaitos fakt?ros, kokios buvo pateiktos, atitinka PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavimus d?l s?skaitos fakt?ros turinio (dar žr. A skyri?). Antra vertus, reikia nustatyti, kokios b?t? pasekm?s teisei ? atskait?, jei s?skaitose fakt?rose pateikti duomenys b?t? nepakankami (apie tai v?liau bus kalbama B skyriuje).

A – D?l duomen? s?skaitose fakt?rose

21. Tod?l pirmiausia keltinas klausimas, ar s?skaitos fakt?ros, pateiktos pagrindin?je byloje, atitinka reikalavimus, keliamus s?skaitos fakt?ros turiniui PVM direktyvos 226 straipsnyje.

22. Šioje byloje b?tinas s?skaitos fakt?ros turinys yra nustatytas privalomame ir baigtiniame s?raš? PVM direktyvos 226 straipsnyje. Ši nuostata taikoma s?skaitoms fakt?roms, išrašytinoms pagal PVM direktyvos 220 ir 221 straipsnius. Pateiktos s?skaitos fakt?ros tur?jo b?ti išrašytos pagal 220 straipsnio 1 punkt?, nes buvo suteiktos paslaugos apmokestinamajam asmeniui. Kita vertus, Portugalijos teis?je negalima nustatyti papildom? reikalavim? d?l s?skaitos fakt?ros turinio, viršijan?i? PVM direktyvos 226 straipsnio nuostatos reikalavimus. Viena vertus, tai aišku iš paties 226 straipsnio, pagal kur? s?skaitose fakt?rose turi b?ti „tik“ jame išvardyti duomenys, antra vertus, tai išplaukia iš PVM direktyvos 273 straipsnio 2 dalies, pagal kuri? valstyb?s nar?s, rinkdamos mokes?ius, negali nustatyti papildom? su s?skait? fakt?r? išrašymu susijusi? prievoli?, be t?, kurios jau nustatytos PVM direktyvoje.

23. Kaip teisingai teigia Portugalijos Respublika, šioje byloje nepakanka tik išaiškinti PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punkt?, d?l kurio keliamas prejudicinis klausimas. Siekiant suteikti prejudicin? klausim? pateikusiai teismui argumentuot? atsakym? apie S?jungos teis?s reikalavimus(9) s?skaitos fakt?ros turiniui dar reik?t? išnagrin?ti šios nuostatos 7 punkt?.

24. Remiantis šiomis abiem nuostatomis s?skaitose fakt?rose turi b?ti nurodytas tiek „teikiam? paslaug? apimtis ir pob?dis“ (6 punktas), tiek „data, kada buvo <...> suteiktos paslaugos, arba užbaigtas <...> paslaug? teikimas“ (7 punktas).

1. Paslaugų apimtis ir pobūdis

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

a) Dėl paslaugų pobūdžio

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

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

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

29. Šis klausimas neįmanoma atsakyti nei remiantis PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punkto formuluote, nei jo sistema. Todėl šis klausimas turi būti nagrinjamas atsižvelgiant į šią sėskaitos faktūros duomenų paskirtį.

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

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

i) Atitinkamo mokesčio mokėjimo kontrolė

32. Sėskaita faktūra pirmiausia yra skirta tam, kad būtų galima kontroliuoti sėskaitų faktūrų išrašiusio asmens mokėjimus.

33. Tokia išvada darytina remiantis PVM direktyvos 178 straipsnio a punktu. Pagal ją paslaugos gavėjai gyvendinti teisę atskaitę tik tuomet, jei turi sėskaitų faktūrą. Remiantis teismo praktika, šis reikalavimas yra skirtas tam, kad būtų užtikrintas PVM mokėjimas ir jo kontrolė(11). Pagal šią nuostatą teisę atskaitę suteikiama tik tuomet, kai mokesčių administratorius, turėdamas sėskaitų faktūrą, t. y. dokumentą, kuriame pagal PVM direktyvos 226 straipsnį pateikiami privalomi duomenys, gauna būtiną informaciją, reikalingą užtikrinti, kad ir

s?skait? fakt?r? i?raš?s asmuo sumok?s atitinkam? PVM. Ši galimyb? susipažinti su s?skait? fakt?r? i?rašiusio asmens duomenimis grindžiama PVM direktyvos 203 straipsniu. Pagal j? s?skaitoje fakt?roje nurodyt? PVM moka j? i?raš?s asmuo, neatsižvelgiant ? tai, ar apskritai ?vyko apmokestinimo momentas ir ar apskritai buvo suteikta paslauga(12). Tod?l mokes?i? administratoriui panašiose bylose nebereikia atitinkam? ?rodym?.

34. Tod?l s?skaita fakt?ra yra tarsi apsisaugojimo priemon? valstyb?s i?dui, nes ji tam tikru b?du susieja atskait? su mokes?i? mok?jimu(13). S?skaita fakt?ra, be kurios nesuteikiama teis? ? atskait?, valstyb?s i?dui bent suteikia galimyb? užsitikrinti kompensacij? už atskaitom? sum? iš s?skait? fakt?r? i?rašiusio asmens, nes mokes?i? administratorius tikrina jo mokamus atitinkamus mokes?ius.

35. Ta?iau ?gyvendinant ši? apsidraudimo funkcij? reikalingi tik tam tikri s?skaitos fakt?ros duomenys, pirmiausia visas paslaug? suteikuso apmokestinamojo asmens vardas, pavard? (visas pavadinimas) ir adresas (PVM direktyvos 226 straipsnio 5 punktas), dar jo PVM mok?tojo kodas (3 punktas). Siekiant tik kontroliuoti s?skait? fakt?r? i?rašiusio asmens mokamus mokes?ius joje nereikia išsamiai nurodyti paslaugos „pob?džio“, nes, kaip min?ta, pagal PVM direktyvos 203 straipsn? s?skait? fakt?r? i?raš?s asmuo bet kuriuo atveju turi sumok?ti s?skaitoje fakt?roje nurodytus mokes?ius, kuriuos nori atskaityti s?skaitos fakt?ros gav?jas. Tokiu atveju visiškai neb?tina s?skaitos fakt?ros susieti su faktiškai suteikta paslauga.

36. Prie privalom? duomen? s?skaitoje fakt?roje pagal PVM direktyvos 226 straipsn? akivaizdžiai priskiriami ir duomenys, kurie n?ra b?tini kontroliuojant tik mokes?i? mok?jim?, o tai aiškiai rodo, kad s?skaitos fakt?ros funkcija tuo neapsiriboja. Prie t? duomen? priskiriamas ne tik tiekiam? prek? ir (arba) suteikt? paslaug? pob?dis (6 punktas), bet ir pirmiausia paslaugos suteikimo data (7 punktas), apmokestinamoji vert? (8 punktas), taikomas PVM tarifas (9 punktas) ir (arba) taikytinas neapmokestinimas (11 punktas).

37. Šiais ir kitais duomenimis siekiama (kaip aišk?ja iš nuostatos pri?mimo istorijos(14)) s?skaitoje fakt?roje nurodyti „vis? informacij? apie taikytin? prid?tin?s vert?s mokes?io schem?“.

38. Vadinasi, valstybi? nari? mokes?i? administratoriams šie papildomi duomenys leidžia kontroliuoti, ar s?skait? fakt?r? i?raš?s asmuo už savo paslaug? apskai?iavo *tinkamus* mokes?ius. Taigi remdamiesi šiais duomenimis valstybi? nari? mokes?i? administratoriai gali pirmiausia patikrinti, ar s?skait? fakt?r? i?raš?s asmuo tinkamai pagal teis?s reikalavimus nurod? paslaug? suteikimo viet? (PVM direktyvos 31 straipsnis ir paskesni straipsniai), apmokestinam?j? vert? (72 straipsnis ir paskesni straipsniai) ir mokes?io tarif? (93 straipsnis ir paskesni straipsniai), ar jis teisingai man?, kad taikytinas neapmokestinimas (131 straipsnis ir paskesni straipsniai) arba pagr?stai dar? prielaid?, kad mokes?ius turi mok?ti ne jis, o paslaugos gav?jas (192a straipsnis ir paskesni straipsniai).

39. Tod?l atliekant toki? kontrol? s?skaitoje fakt?roje taip pat reik?s aprašyti suteikt? paslaug?. Tinkamas mokestis daugeliu atveju priklauso nuo suteiktos paslaugos turinio, nes ir specialiosios schemos, taikomos pagal paslaugos suteikimo viet?, mokes?io tarif?, neapmokestinim? ir pan. dažnai priklauso nuo paslaugos turinio. Tod?l paslaugos „pob?dis“ turi b?ti aprašytas s?skaitoje fakt?roje tokiu tikslumu, kuris leist? tinkamai ?vertinti, ar taikomas teisingas mokes?io tarifas, neapmokestinimas ar kitokia specialioji schema(15).

40. Remiantis šiais kriterijais atrodo, kad šiuo atveju pasirinktas aprašymas „teisin?s paslaugos“ yra pakankamas siekiant kontroliuoti tinkam? mokes?i? apskai?iavim?. Aš nerandu jokios PVM reglamentuojan?ios S?jungos teis?s nuostatos, kuria remiantis tinkamas mokestis b?t? nustatomas pagal teisin?s paslaugos pob?d?(16).

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

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

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

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

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

ii) Teisės į atskaitą kontrolę

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

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

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

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

50. Vis dėlto tokie reikalavimai galėtų būti keliami, jei remiantis sąskaitos faktūros duomenimis turėtų būti kontroliuojama kita atskaitos sąlyga, kurios reikalaujama pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punktą: „sigytą paslaugą realus ar numatomas naudojimas(24) apmokestinamiesiems sandoriams“.

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

52. Tačiau nepritariu šiam požiūriui.

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

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

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

56. Sąskaitos faktūros gavėjas visada bus suinteresuotas iš sąskaitų faktūrą išrašiusio asmens reikalauti kuo išsamesnio paslaugos aprašymo, kad mokesčių administratoriui atliekant tyrimą sumažėtų našta, susijusi su papildomų rodymų pateikimu. Tačiau net ir nesant teisinio kliūties pasinaudoti teise į atskaitą, kurią keltų neapibrėžti paslaugos aprašymo tikslumo reikalavimai (pvz., „atsižvelgiant į konkretų atveją“), vis tiek stengiamasi išsamiau aprašyti paslaugą. Būtent

todėl, kad teisės ? atskait? ?gyvendinimas pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt? iš principo priklauso nuo fakto, ar asmuo turi s?skait? fakt?r?, atitinkan?i? 226 straipsnio reikalavimus, negalima griežtinti s?skaitos fakt?ros turinio reikalavim? ir turi b?ti laikomasi teisinio saugumo principo. Pirmiausia, jei S?jungos teis?s nuostatos sukelia finansin? poveik? (kaip šiuo atveju suteikiant teis? ? atskait? arba jos nesuteikiant), tuomet, remiantis teismo praktika, suinteresuotasis asmuo turi tur?ti galimyb? tiksliai numatyti j? taikym?(25).

57. Todėl, kalbant apie s?skaitos fakt?ros gav?jo teis?s ? atskait? kontrol?, n?ra pagrindo manyti, kad reikia taikyti daugiau duomen? apie paslaugos pob?d? reikalavim?.

iii) Tarpin? išvada

58. Todėl šioje byloje paslaugos aprašymas s?skaitoje fakt?roje neatitikt? PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punkto reikalavim? d?l paslaugos „pob?džio“ nurodymo tik tuomet, jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatuot?, kad pagrindin?je byloje pagal Portugalijos teis? lengvatinis tarifas yra numatytas tik tam tikroms teisin?ms paslaugoms.

b) D?l paslaugos apimties

59. Pagal PVM direktyvos 226 straipsn? s?skaitoje fakt?roje reikia nurodyti ne tik paslaugos „pob?d?“, bet ir jos „apimt?“. Todėl kyla kitas klausimas, ar tokiais formuluot?mis – „nuo tam tikros dienos iki šios dienos suteiktos teisin?s paslaugos“ ir (arba) tik „iki šios dienos suteiktos teisin?s paslaugos“ – pakankamai aprašyta teisin? paslaug? apimtis.

60. Paslaugos apimtis reiškia jos „kiek?“, kuris pagal PVM direktyvos 226 straipsn? turi b?ti nurodomas s?skaitoje fakt?roje tiekiant prekes ir kuris papildo informacij? apie jos „pob?d?“. Taip s?skaitoje fakt?roje pateikiama informacija apie tai, kiek paslaugos suteikta.

61. Ta?iau šioje byloje toki? duomen? n?ra pateikta.

62. Duomen? apie paslaugos apimt? taip pat negalima pakeisti informacija apie laikotarp?, per kur? buvo suteiktos paslaugos. Nes ne?manoma suprasti, kiek paslaug? buvo suteikta per nagrin?jam? laikotarp?.

63. Tiesa, nereikia atskirai nurodyti paslaugos apimties, jeigu jau iš jos pob?džio aprašymo (kalbant apie ši? byl?, pavyzdžiui, „atstovavimas X byloje Y teisme“) galima pagr?stai spr?sti apie jos apimt?. Ta?iau nagrin?jamu atveju taip n?ra. Paslaug? pob?dis buvo nurodytas taip nekonkre?iai (kaip „teisin?s paslaugos“), kad iš šio aprašymo ne?manoma spr?sti apie j? apimt?.

64. Todėl šioje byloje pateikiami duomenys neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 6 punkte išd?styt? reikalavim?, nes jie nenurodo suteikt? paslaug? apimties.

2. Paslaugos suteikimo data

65. Be to, reikia patikrinti, ar s?skaitoje fakt?roje pateiktos formuluot?s „nuo tam tikros dienos iki šios dienos suteiktos teisin?s paslaugos“ ir (arba) tik „iki šios dienos suteiktos teisin?s paslaugos“ atitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 7 punkto reikalavimus, pagal kuriuos s?skaitoje fakt?roje reikia nurodyti dat?, „kada buvo <...> suteiktos paslaugos, arba užbaigtas <...> paslaug? teikimas“.

66. Gin?ijamose s?skaitose fakt?rose nurodomas tik laikotarpis ir (arba) galutin? keli? teisin? paslaug? suteikimo data, ta?iau n?ra pateikiamos konkre?i? suteikt? paslaug? suteikimo datos. Šiaip ar taip, iš prejudicin? klausim? pateikusio teismo atsi?stos informacijos negalima daryti išvados, kad paslaugos turin? sudar? tik tam tikr? laikotarp? buvimas pasirengus teikti

konsultacijos(26); priešingai – manytina, kad reikėjo mokėti už atskiras konkrečiai suteiktas paslaugas.

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

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

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

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

3. Išvada

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

B – Dėl teisės į atskaitą

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

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

74. Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktą pagrindinės bylos aprašymą man susidaro spėjimas, kad šioje byloje buvo vykdytos visos PVM direktyvos 168 straipsnio a punkte numatytos esminės sąlygos teisei į atskaitą įgyvendinti. Tik pati sąskaita faktūra neatitinka teisės aktų reikalavimų. Todėl reikia patikrinti, ar vienintelė aplinkybė, kad

s?skaitoje fakt?roje n?ra nurodyti visi pagal PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punktus reikalaujami duomenys, neleidžia ?gyvendinti teis?s ? atskait?.

1. Teis?s ? atskait? ?gyvendinimo s?lygos

75. Siekiant atsakyti ? š? klausim? reikia išaiškinti PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt?, kuriuo reglamentuojamas teis?s ? atskait? ?gyvendinimas. Remiantis šia nuostata, apmokestinamasis asmuo, nor?damas ?gyvendinti savo pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punkt? turim? teis? ? atskait?, privalo „tur?ti pagal 220–236 straipsnius <...> išrašyt? s?skait? fakt?r?“.

76. Teis?s akto nuostatos formuluot? yra aiški. Jei apmokestinamasis asmuo neturi s?skaitos fakt?ros, atitinkan?ios PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavimus, jis vis tiek gali tur?ti teis? ? atskait? pagal 168 straipsnio a punkt?. Ta?iau pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt? jis negali šios teis?s ?gyvendinti tol, kol neturi s?skaitos fakt?ros, atitinkan?ios PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavim?.

77. Šis griežtas reikalavimas tur?ti tinkam? s?skait? fakt?r?, kad b?t? galima pasinaudoti teise ? atskait?, sisteminiu poži?riu pabr?žiamas PVM direktyvos 181 straipsnyje, susijusiame su teis?s ? atskait? ?gyvendinimu už preki? ?sigijim? Bendrijos viduje pagal 168 straipsnio c punkt?. Nor?damas ?gyvendinti atskait? šioje byloje apmokestinamasis asmuo pagal 178 straipsnio c punkt? taip pat privalo „tur?ti pagal 220–236 straipsnius išrašyt? s?skait? fakt?r?“. Pagal PVM direktyvos 181 straipsn? valstyb?s nar?s vis d?lto gali leisti apmokestinamajam asmeniui, neturin?iam pagal 220–236 straipsnius išrašytos s?skaitos fakt?ros, atskaityti PVM. Ta?iau tokia nuostata neegzistuoja atskaitos, susijusios su atlygintinu paslaugos teikimu, atveju, kaip antai pagrindin?je byloje. *E contrario* darytina išvada, kad valstyb?ms nar?ms šioje byloje PVM direktyvos 178 straipsnio a punktu pagal Europos S?jungos teis? draudžiama suteikti teis? ? atskait?, jei apmokestinamasis asmuo neturi s?skaitos fakt?ros, pagal 226 straipsn? laikomos tinkama.

78. Teisingumo Teismo praktika galiausiai taip pat patvirtina, kad siekiant ?gyvendinti teis? ? atskait? už atlyg? teikiamos paslaugos atveju iš principo b?tina tinkama s?skaita fakt?ra.

79. Pirmiausia reik?t? atskirti tok? atvej?, kai s?skaita fakt?ra išrašyta netinkamai, nuo kit? formali? reikalavim?, kurie pagal teismo praktik? nedaro jokio poveikio teisei ? atskait?, nesilaikymo, kaip antai nenurodant paslaugos teik?jo(28) ir (arba) gav?jo(29) PVM mok?tojo kodo arba nesilaikant apskaitos prievoli?(30). Toki? formali? reikalavim? nereglamentuoja nuostata, panaši ? PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt?, pagal kuri? reikalaujama tur?ti tinkam? s?skait? fakt?r? norint ?gyvendinti teis? ? atskait?.

80. Vadinas, formali? reikalavim?, susijusi? su s?skaitomis fakt?romis, atveju susiklost? ypatinga teisin? pad?tis. Tod?l Teisingumo Teismas nusistov?jusioje praktikoje teis?s ? atskait? ?gyvendinim? taip pat sieja su reikalavimu s?skaitoje fakt?roje nurodyti PVM direktyvos 226 straipsniu reikalaujamus duomenis(31). Tik valstyb?s nar?s negali šio ?gyvendinimo susieti su *papildomais* s?skaitos fakt?ros turinio reikalavimais, kurie n?ra numatyti PVM direktyvoje(32).

81. Tiesa, Teisingumo Teismas keliuose sprendimuose d?l sandori?, kuriems taikoma atvirkštinio apmokestinimo tvarka, pabr?ž?, kad teis? ? atskait? turi b?ti suteikta, jeigu esminiai reikalavimai yra ?vykdyti, net jei apmokestinamasis asmuo ne?vykd? kai kuri? formali? reikalavim?(33), ir iš dalies s?skait? fakt?r? duomenis taip pat priskyr? tik prie nereikšming? formali? reikalavim?(34).

82. Ta?iau šios teismo praktikos ne?manoma pritaikyti šiai bylai. Viena vertus, atvirkštinio

apmokestinimo tvarka taikoma ypatingu atveju, kai paslaugos gavėjas sykiu turi sumokėti mokesčius *ir* gali gyvendinti teisę? atskait??. Ta?iau jei tas pats asmuo moka mokesčius ir pasinaudoja atskaita, s?skaita fakt?ra negali atlikti toki? funkcij?, kurios buvo aprašytos šios bylos atveju(35). Kita vertus, tose bylose, d?l kuri? Teisingumo Teismas priėm? sprendim?, norint gyvendinti teisę? atskait? pagal S?jungos teisę buvo tik reikalaujama „laikytis kiekvienos valstyb?s nar?s nustatyt? formalum?“ (36). Tod?l PVM reglamentuojan?iuose S?jungos teis?s aktuose kaip tik ir nebuvo nustatyta, kad tais atvirkštinio apmokestinimo tvarkos atvejais gyvendinti teisę? atskait? galima tik turint tinkam? s?skait? fakt?r?.

83. Šioje byloje neturi reikšm?s faktas, kad Teisingumo Teismas vienu atveju Sprendime *PolSKI Trawertyn* minėt? teismo praktik?, kuri yra susijusi tik su konkre?iu atvirkštinio apmokestinimo tvarkos atveju, vis d?lto pritaik? šioje byloje taikytinam PVM direktyvos 178 straipsnio a punktui(37).

84. Teisingumo Teismui tame sprendime akivaizdžiai buvo svarbi tik išvada, kad teisi? per?mimo atveju teisi? perleid?jo duomenys s?skaitoje fakt?roje teisi? per?m?jui negali trukdyti gyvendinti teis?s? atskait?(38). Tod?l tokiu atveju nors ir real?s, ta?iau klaidingi s?skaitos fakt?ros duomenys negali kelti abejoni? d?l teis?s? atskait? gyvendinimo pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt?.

85. Ta?iau šioje byloje kalbama ne tik apie klaidingus duomenis, bet ir apie tai, kad s?skaitoje fakt?roje apskritai n?ra b?tin? duomen?. Vienas dalykas, kai pagal PVM direktyvos 226 straipsn? reikalaujami duomenys n?ra nurodyti ir (arba) nurodyti ne visi, o kitas dalykas, kai tie duomenys yra nurodyti, ta?iau neteisingi(39). Pirmuoju atveju net formaliai n?ra vykdomi PVM direktyvos 178 straipsnio a punkto kartu su 226 straipsniu reikalavimai.

86. Be to, tik siaurai aiškinant Sprendim? *PolSKI Trawertyn* galima išvengti prieštaravim? su jau min?ta nusistov?usia Teisingumo Teismo praktika, pagal kuri? reikalaujama tur?ti s?skait? fakt?r?, atitinkan?i? PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavimus, jei norima gyvendinti teisę? atskait?(40).

87. Vadinasi, šioje byloje aplinkyb?, kad s?skaitos fakt?ros neatitinka PVM direktyvos 226 straipsnio 6 ir 7 punkto reikalavim?, pagal 178 straipsnio a punkt? iš principo neleidžia gyvendinti teis?s? atskait?. Tod?l tokiu atveju norėdamas gyvendinti savo teisę? atskait? apmokestinamasis asmuo privalo reikalauti iš s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens pateikti pataisyt? s?skait? fakt?r?(41).

2. Papildomos informacijos teikimas

88. Nepaisant to, kas min?ta, kyla klausimas, ar atliekant audit? galima s?skaitos fakt?ros duomen? tr?kum? kompensuoti pateikta papildoma informacija.

a) Iš keli? dokument? sudaryta s?skaita fakt?ra

89. Pirmiausia reikia atkreipti dėmesį? galimyb?, kad pateikti papildomi dokumentai pagal PVM direktyvos 226 straipsn? gali b?ti net s?skaitos fakt?ros dalis.

90. PVM direktyvos nuostatose n?ra nurodyta, kad s?skait? fakt?r? privalo sudaryti tik vienas dokumentas. Pagal teisin? PVM direktyvos 218 straipsnio apibr?žt? s?skaita fakt?ra laikomi „rašytin?s ar elektronin?s formos dokumentai ar pranešimai“, jeigu jie atitinka 3 skyriaus „S?skaita fakt?ra“ reikalavimus. Tod?l neatmestina galimyb?, kad s?skait? fakt?r? gali sudaryti keli dokumentai.

91. Tačiau tokiu atveju, kai s?skait? fakt?r? sudaro keli dokumentai, vienas iš j? turi b?ti pakankamai glaudžiai susij?s turinio atžvilgiu su kitu. Tai išplaukia iš atitinkamo PVM direktyvos 219 straipsnio taikymo. Pagal j? s?skaita fakt?ra laikomas „bet kuris dokumentas ar pranešimas, kuris iš dalies pakei?ia arba kuriame konkre?iai ir vienareikšmiškai nurodoma pirmin? s?skaita fakt?ra“. Taigi, jei s?skaitos fakt?ros turinys suprantamas tik iš keli? dokument?, tuomet bent viename dokumente turi b?ti pakankamai išsami nuoroda ? kit? dokument?. Kitaip s?skaitos fakt?ros turinys b?t? pagr?stas ne pa?ia s?skaita fakt?ra, bet tik apmokestinamojo asmens tvirtinimu d?l dviej? dokument? s?sajos. Tačiau tokiais dokumentais neb?t? galima ?gyvendinti min?tos s?skaitos fakt?ros kontrol?s funkcijos(42).

92. Remiantis šiais kriterijais prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagrindin?je byloje prireikus tur?s patikrinti, ar audito metu ieškov?s pateikti dokumentai, jeigu juos taip pat pateik? s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo, laikytini atitinkamos s?skaitos fakt?ros dalimi.

b) Proporciningumo principas

93. Tačiau jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nustatys, kad pateikti papildomi dokumentai n?ra laikytini s?skaitos fakt?ros dalimi pagal PVM direktyvos 226 straipsn?, kyla klausimas, ar siekiant ?gyvendinti teis? ? atskait? vis d?lto galima papildyti pateikt? neišsami? s?skait? fakt?r? turin? kita informacija.

94. Tiesa, jau buvo konstatuota, kad PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas iš principo nesuteikia teis?s ? atskait?, jei neturima tinkamos s?skaitos fakt?ros, tod?l apmokestinamasis asmuo, norintis ?gyvendinti teis? ? atskait?, pirmiausia turi gauti iš s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens pataisyt? s?skait? fakt?r?(43). Tačiau aiškinant ši? nuostat? reikia laikytis proporcingumo principo(44). Pagal j? S?jungos institucij? teis?s aktai negali viršyti to, kas b?tina tikslams pasiekti(45).

95. Jei panašioje byloje nekyla abejoni?, ar teikiant papildom? informacij? ?vykdytos esmin?s s?lygos teisei ? atskait? pagal PVM direktyvos 168 straipsnio a punkt? suteikti, tuomet papildomas reikalavimas pagal 178 straipsnio a punkt? tur?ti 226 straipsnio reikalavimus atitinkan?i? s?skait? fakt?r? privalo pad?ti siekti tam tikro tikslo ir negali užkrauti apmokestinamajam asmeniui pernelyg didel?s naštos.

96. Pirmiausia konstatuotina, kad tokiu atveju, kai nebekyla klausimo, ar ?vykdytos esmin?s s?lygos atskaitai ?gyvendinti, akivaizdu, kad kontrolin? s?skaitos fakt?ros funkcija tampa nereikalinga tiek, kiek ji naudojama teisei ? atskait? kontroliuoti(46). Tod?l b?t? neproporcinga iš apmokestinamojo asmens, kuris siekia ?gyvendinti savo teis? ? atskait?, reikalauti, kad jis prašyt? s?skait? fakt?r? išrašius? asmen? papildyti s?skait? fakt?r?.

97. Tačiau s?skaita fakt?ra taip pat skirta, kaip min?ta, kontroliuoti, ar j? išraš?s asmuo sumok?jo tinkam? mokest?(47). Šioje byloje jis turi tik s?skaitos fakt?ros, neatitinkan?ios PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavim?, kopij?. Tod?l s?skaita fakt?ra ir ypa? jos taisymas atlieka dar vien? kontrolin? funkcij?. Viena vertus, b?tent s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo, paprašytas s?skaitos fakt?ros gav?jo pataisyti s?skait?, pats yra priverstas patikrinti, ar tinkamai apmokestino paslaug?, už kuri? sumok?ta. Antra vertus, pataisyta s?skaita fakt?ra mokes?i? administratoriams, kontroliuojantiems s?skait? fakt?r? išrašius? asmen?, suteikia daugiau informacijos apie tai, ar s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo tinkamai apmokestino savo paslaug?.

98. Atsižvelgiant ? ši? s?skaitos fakt?ros kontrol?s funkcij? j? išrašiusio asmens atžvilgiu, iš principo ir šioje byloje proporcinga reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo, siekdamas ?gyvendinti savo teis? ? atskait?, prašyt? kitos sutarties šalies pataisyti s?skait? fakt?r?. Žinoma,

dėl tokio reikalavimo pataisyti s?skait? fakt?r? negali pasikeisti teis?s ? atskait? turinys. Susiklosčius tam tikroms aplinkyb?ms šiuo poži?riu gal?t? b?ti reikalingas kitoks vertinimas, jei Teisingumo Teismas tuo pa?iu metu nagrin?jamoje byloje(48) padaryt? išvad?, kad, taisant s?skait? fakt?r? (*prima facie* prieštaraujant PVM direktyvos 167 straipsniui), teis? ? atskait? gali tekti ?gyvendinti v?liau(49).

99. Ta?iau neatsižvelgiant ? tai, kas buvo išd?styta anks?iau, galima nukrypti nuo reikalavimo pataisyti s?skait? fakt?r? ?gyvendinant teis? ? atskait?, jei s?skaitos fakt?ros pataisymas nebegali atlikti kontrol?s funkcijos s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens atžvilgiu. Taip gali atsitikti pirmiausia tuomet, kai s?skait? fakt?r? išrašiusi bendrov? nebeturi turto ir jau yra likviduota. Tokiu atveju nebereikia kontroliuoti, ar s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo sumok?jo tinkam? mokest?. Reikalauti beprasmi? pataisymo tokiu atveju b?t? neproporcinga(50). Šioje byloje nereikia nuspr?sti, ar tas pats b?t? taikoma, jei s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo nesutikt? pataisyti s?skaitos fakt?ros.

100. Remiantis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo aprašymu, n?ra pagrindo tikėtis toki? išskirtini? aplinkybi?. Todėl šioje byloje n?ra neproporcinga reikalauti iš ieškov?s pagrindin?je byloje, siekian?ios ?gyvendinti teis? ? atskait?, prašyti s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens pataisyti s?skaitas fakt?ras, kad jos atitikt? PVM direktyvos 226 straipsnio reikalavimus.

3. Išvados

101. Todėl galiausiai galima konstatuoti, kad pagal PVM direktyvos 178 straipsnio a punkt? s?skaitos fakt?ros gav?jui, norin?iam pasinaudoti atskaita, ?gyvendinant teis? ? j? iš principo nepakanka pakeisti s?skaitoje fakt?roje tr?kstam? duomen? kita informacija, jei tai n?ra dokumentai, laikomi s?skaitos fakt?ros dalimi. Kitoki? išvad? galima daryti tuomet, jei s?skaitos fakt?ros pataisymas nebegali atlikti savo kontrolin?s funkcijos s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens atžvilgiu.

VI – Išvada

102. Remiantis tuo, kas išd?styta, ? *Tribunal Arbitral Tributário* (Mokes?i? arbitražo teismas, Portugalija) prejudicin? klausim? reik?t? atsakyti taip:

1. S?skaita fakt?ra, kurioje paslaugos pob?dis nurodomas tik formuluot?je „suteiktos teisin?s paslaugos“, atitinka Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 6 punkto reikalavimus, nebent nacionalin?s teis?s nuostatose, neprieštaraujan?iose S?jungos teisei, yra numatytas skirtingas tam tikr? teisinio paslaug? apmokestinimas PVM.
2. S?skaita fakt?ra, kurioje paslaugos apimtis nurodoma tik formuluot?je „nuo tam tikros dienos iki šios dienos suteiktos teisin?s paslaugos“ arba „iki šios dienos suteiktos teisin?s paslaugos“, neatitinka Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 6 punkto reikalavim?.
3. S?skaita fakt?ra, kurioje paslaugos suteikimo data nurodoma tik formuluot?je „iki šios dienos suteiktos teisin?s paslaugos“, neatitinka Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 7 punkto reikalavim?.

4. Pagal Direktyvos 2006/112/EB 178 straipsnio a punktą s?skaitos fakt?ros gav?jui, norin?iam pasinaudoti atskaita, ?gyvendinant teis? ? j? iš principo nepakanka pakeisti s?skaitoje fakt?roje tr?kstam? duomen? (nenurodyt? pa?eidžiant Direktyvos 2006/112/EB 226 straipsnio 6 ar 7 punkt?) kita informacija, jei tai n?ra dokumentai, laikomi s?skaitos fakt?ros dalimi. Jei s?skaita fakt?ra netaisoma, reikalauti suteikti teis? ? atskait? galima tuomet, jei s?skaitos fakt?ros pataisymas vis tiek nebegali atlikti savo kontrolin?s funkcijos s?skait? fakt?r? išrašiusio asmens atžvilgiu.

1 – Originalo kalba: vokie?i?.

2 – OL L 347, p. 1.

3 – OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 23?62.

4 – Šeštojoje direktyvoje cituot? nuostat? atitinka 17 straipsnio 2 dalies a punktas pagal jo redakcij? 28f straipsnio 1 punkte, taip pat pagal jo redakcij? 1995 m. balandžio 10 d. Tarybos direktyvos 95/7/EB, iš dalies kei?ian?ios direktyv? 77/388/EEB ir ?vedan?ios naujas supaprastinimo priemones d?l prid?tin?s vert?s mokes?io – tam tikro atleidimo nuo mokes?io taikymo sritis ir praktin? jo vykdymo tvarka, 1 straipsnio 10 punkte (OL L 102, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 274?280).

5 – PVM direktyvos 178 straipsnio a punktas v?liau buvo performuluotas 2010 m. liepos 13 d. Tarybos direktyva 2010/45/ES, kuria iš dalies kei?iama Direktyva 2006/112/EB d?l prid?tin?s vert?s mokes?io bendros sistemos nuostatos d?l s?skait? fakt?r? išrašymo taisykli? (OL L 189, p. 1). Jo pradin? redakcij? atitinka Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies a punktas pagal jo redakcij? 28f straipsnio 2 punkte, kuris buvo ?trauktas 1991 m. gruodžio 16 d. Tarybos direktyvos 91/680/EEB, papildan?ios bendr? prid?tin?s vert?s mokes?io sistem? ir iš dalies kei?ian?ios Direktyv? 77/388/EEB, siekiant panaikinti fiskalines sienas, 1 straipsnio 22 punktu (OL L 376, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 160?178).

6 – Šeštosios direktyvos 28h straipsnis buvo ?trauktas Direktyvos 91/680 1 straipsnio 22 punktu (min?tu 5 išna?oje).

7 – Šeštosios direktyvos 28h straipsnis buvo performuluotas 2001 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyvos 2001/115/EB, iš dalies kei?ian?ios Direktyv? 77/388/EEB siekiant supaprastinti, patobulinti ir suderinti s?skaitos fakt?ros išrašymo s?lygas atsižvelgiant ? prid?tin?s vert?s mokest?, 2 straipsniu (OL L 15, p. 24; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 352?356).

8 – Pagal Sprendim? *AscendiBeiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C?377/13, EU:C:2014:1754, 22–34 punktai) *Tribunal Arbitral Tributário* laikytinas teismu, kaip apibr?žta SESV 267 straipsnyje.

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

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

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

12 – Ta?iau tam tikromis aplinkyb?mis s?skait? fakt?r? išraš?s asmuo v?l gali b?ti atleistas nuo šios prievol?s mok?ti mokes?ius, žr., be kita ko, Sprendim? *Schmeink & Cofreth und Strobel*

(C-454/98, EU:C:2000:469).

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

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

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

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

17 – Žr. Direktyvos 2001/115 4 konstatuojamąjį dalį (8 punktas).

18 – Žr. 14 išnašoje minimus argumentus.

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

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

21 – Žr. 33 punktą.

22 – Žr. 35 punktą.

23 – Žr. 37–39 punktus.

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

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

26 – Dėl tokios aplinkybės žr. Sprendimą *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 – Žr. 37 ir 38 punktus.

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

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

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

31 – Sprendimai *Tóth* (C-324/11, EU:C:2012:549, 32 punktas), *Maks Pen* (C-18/13,

EU:C:2014:69, 47 punktas) ir *PPUH Stehcamp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 40 punktas); d?l ankstesni? teisini? aplinkybi? dar žr. Sprendim? *Petroma Transports ir kt.* (C?271/12, EU:C:2013:297, 25–36 punktai).

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

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

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

35 – Žr. 32–57 punktus.

36 – Pagal Šeštosios direktyvos 18 straipsnio 1 dalies d punkt? ir (arba) PVM direktyvos 178 straipsnio f punkt?.

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

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

39 – D?l pastarojo atvejo žr., viena vertus, Sprendim? *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, 31 ir 32 punktai) ir, kita vertus, Sprendim? *Jagie??o* (C?33/13, EU:C:2014:184, 42 punktas).

40 – Žr. 80 punkt?.

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

42 – Žr. 32–57 punktus.

43 – Žr. 87 punkt?.

44 – D?l reikalavimo aiškinti laikantis pirmin?s teis?s nuostat? žr. tik sprendimus *Sturgeon ir kt.* (C?402/07, EU:C:2009:716, 48 punktas), *Chatzi* (C?149/10, EU:C:2010:534, 43 punktas), *Orfey* (C?549/11, EU:C:2012:832, 32 punktas) ir *Komisija / Strack* (C?579/12 RX?II, EU:C:2013:570, 40 punktas).

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

46 – Žr. 46–57 punktus.

47 – Žr. 32–45 punktus.

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

49 – Pvz., remiantis valstybi? nari? ?galiojimais pagal PVM direktyvos 180 ir 182 straipsnius.

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