

ENERĢLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,

sniegti 2016. gada 18. februārī (1)

Lieta C-516/14

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira

(Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Šķērtējtiesa nodokļu lietās, Portugāle) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Nodokļu tiesību akti – Pievienotās vērtības nodoklis – Direktīvas 2006/112/EK 226. panta 6. un 7. punkts – Informācija rīcībā par sniegtā pakalpojuma apjomu un veidu, kā arī tās sniegšanas datumu – Direktīvas 2006/112/EK 178. panta a) punkts – Tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu izmantošana – Prasība par Direktīvas 2006/112/EK 226. panta prasībām atbilstoša rīcība saglabēšanu

I – Ievads

1. Parasti rīcība saņemšana nav pamats priekam. Mazliet citādi tas ir PVN gadījumā. Tas tādēļ, ka šajā gadījumā rīcība zināmos apstākļos piešķir tās saņēmējam tiesības no nodokļu iestādes saņemt tādā PVN atmaksu, kas ir norādīta rīcībā (t.s. priekšnodokļa atskaitēšana).
2. Savienības tiesību aktos PVN jomā gan ir arī paredzēts, ka rīcībā ir jābūt norādītam vismaz vairākiem ziņām. Portugāles nodokļu iestādes šīs ziņas neuzskata par pietiekošām gadījumā, kas rosināja iesniegt šo līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu. It īpaši pakalpojumu, par kuriem ir izsniegts rīcība, apzīmēšana kā "juridiskie pakalpojumi" bez sākumiem paskaidrojumiem neatbilstot tiesību aktu PVN jomā prasībām attiecībā uz nepieciešamo rīcības saturu. Tādu tikai pienācīgi kārtā sagatavots rīcība piešķiro tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu.
3. Tiesai, ņemot vērā minēto, būs jānoskaidro divi jautājumi. Tai būs jāsniedz atbilde it īpaši ne tikai uz jauno jautājumu, cik sākumā rīcībā ir jābūt pakalpojuma aprakstam. Tiesai, lai pilnveidotu tās lēmējā judikatūrā šajā jomā, būs arī vēlreiz jāsniedz viedoklis par nepilnīgā rīcība sekām attiecībā uz tiesībām uz priekšnodokļa atskaitēšanu.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4. PVN uzlikšanu Savienībā reglamentē Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīva 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (2) (turpmāk tekstā – "PVN

direktīva"). Šīs direktīvas priekštece ir Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (3) (turpmāk tekstā – “Sestās direktīva”). Ciktāl abu direktīvu tiesību normas ir vienas, šajā gadījumā ir jāņem vērā arī Tiesas judikatūra par Sesto direktīvu.

5. PVN direktīvas 168. pantā (4) tostarp ir paredzētas šādas tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu:

“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 prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko tam veicis vai veiks cits nodokļa maksātājs;

[..]”

6. Nodaļā “Noteikumi par atskaitēšanas tiesību īstenošanu” PVN direktīvas 178. pantā tās kotnījā pamatlīdz piemērojamā redakcijā (5) papildus ir norādīts:

“Lai izmantotu atskaitēšanas tiesības, nodokļa maksātājam jāizpilda šādi nosacījumi:

a) 168. panta a) punktā paredzētajai atskaitēšanai attiecībā uz prešu piegādi vai pakalpojumu sniegšanu – jāsaņem rēķini, kas sagatavots saskaņā ar 220. līdz 236. pantu un 238., 239. un 240. pantu;

[..]”

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

“Neskarot šajā direktīvā paredzētos pašos noteikumus, saskaņā ar 220. un 221. pantu izsniegtos rēķinus PVN vajadzībām obligāti jānorāda šādas ziņas:

[..]

6) piegādāto prešu 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;

[..]”

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

9. PVN direktīvas preambulas 46. apsvērumā vienīgajā ir norādīts uz rēķiniem, un tas ir formulēts šādi:

“(46) Rēķinu pieņemšana elektroniski jāizveido tā, lai nodokļu pārvaldes varētu veikt pārbaudes.

Tādējādi, lai nodrošinātu iekšējā tirgus sekmīgu darbību, ir lietderīgi Kopienas lēmē izstrādāt saskaņotu sarakstu, kurā paredzētas ziņas, kas ir jānorāda rēķinos, kā arī izveidot vairākas kopīgas procedūras, kas attiecas uz rēķinu pieņemšanu elektroniski un rēķinu glabāšanu elektroniski, gan veicot maksājamo summu pašaprēķinu, gan uzticot rēķinu pieņemšanas darbības trešai personai.”

B – Valsts tiesības

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

11. Tikai tad, ja rēķins tostarp atbilst šim CIVA 36. panta 5. punkta b) apakšpunkta prasībām, atbilstoši CIVA 19. panta 2. punkta a) apakšpunktam un 6. punktam pastāv tiesības uz rēķina norādītā PVN atskaitēšanu.

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

III – Pamatlieta

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

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

- “No 2007. gada 1. decembra līdz šim brīdim sniegti juridiskie pakalpojumi” (2008. gada 26. augusta rēķins);
- “Honorāri par juridiskajiem pakalpojumiem, kas sniegti no jūnija līdz šim brīdim” (2008. gada 17. decembra rēķins);
- “Honorāri par juridiskajiem pakalpojumiem, kas sniegti līdz šim brīdim” (2009. gada 29. aprīļa rēķins);
- “Honorāri par juridiskajiem pakalpojumiem, kas sniegti no 2009. gada 1. novembra līdz šim brīdim” (2010. gada 2. jūnija rēķins).

15. Attiecībā uz PVN, uz kuru tika norādīts šajos rēķinos, prasītāja pamatietā Portugāles nodokļu iestāde lūdz atzīt tās tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu kopumā EUR 8689,49 apmērā.

16. Portugāles nodokļu iestādes pārcēla nodokļu revīzijas atteica priekšnodokļa atskaitēšanu, jo pakalpojumu apraksti rēķinos neatbilst CIVA 36. panta 5. punkta b) apakšpunkta prasībām. Reaģējot uz minēto, prasītāja pamatietā iesniedza papildu dokumentus, kuros bija norādīts uz izsmeļošu pakalpojumu aprakstu. Tomēr Portugāles nodokļu iestādes atteica priekšnodokļa atskaitēšanu ar pamatojumu, ka rēķinā joprojām neatbilstot likuma prasībām.

IV – Tiesvedība Tiesā

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

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

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

V – Juridiskais vērtējums

19. ņemot vērā pamatlietu, iesniedzējtiesa (8) galu galā līdz sniegt atbildi uz diviem atšķirīgiem jautājumiem.

20. Pirmkārt, ir jānoskaidro, vai tādā rīcībā kā šajā gadījumā aplūkojamie atbilst PVN direktīvas 226. panta rīcībā saturam izvirzītajam prasībām (par to tālāk A sadaļā). Otrkārt, ir jānoskaidro sekas attiecībā uz tiesībām uz priekšnodokļa atskaitēšanu gadījumā, ja ziņas rīcībā nebūtu pietiekamas (par to turpinājumā B sadaļā).

A – Par rīcībā saturu

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

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

23. Kā pareizi ir norādījis Portugāles Republika, šajā gadījumā nepietiek tikai ar PVN direktīvas 226. panta 6. punkta interpretāciju, kuram prejudiciālais jautājums ir pievērsta lielā mērā. Lai iesniedzējtiesai sniegtu lietderīgu atbildi par Savienības tiesību prasībām (9) attiecībā uz rīcībā saturu, ir jāanalizē arī šīs tiesību normas 7. punkts.

24. Saskaņā ar šā mērķa tiesību normām rīcībā ir jānorāda ziņas gan par “sniegto pakalpojumu apjomu un veidu” (6. punkts), gan par “datumu, kad [...] sniegti pakalpojumi, vai kad pabeigta to [...] sniegšana” (7. punkts).

1) Pakalpojuma veids un apjoms

25. ņemot vērā PVN direktīvas 226. panta 6. punktu, rodas jautājums, vai šīs lietas pamatā

esošajos r??inos izmantotie apraksti, t??ad formul??jumi "juridisko pakalpojumu sniegšana" zin??m? laikposm? vai l??dz noteiktam datumam, pietiekami apz??m? pakalpojumu "veidu" (par to t??t a) punkt?) un "apjomu" (par to turpin??jum? b) punkt?).

a) Par pakalpojuma veidu

26. Tiesa PVN direkt??vas 226. panta 6. punkta pras??bas attiec??b? uz pakalpojuma "veida" aprakstu l??dz šim ir analiz??jusi tikai vien? liet? saist??b? ar pre??u pieg??di. Proti, pre??u gad??jum? t??pat k? pakalpojumu gad??jum? atbilstoši 226. panta 6. punktam ir j??nor??da to "veids". No judikat??ras izriet, ka šaj? zi?? nav konstat??jams pien??kums nor??d??t r??in? pieg??d??to lopu krot??lijas (10), kas sniegtu iesp??ju nešaub??gi identific??t katru konkr??to pieg??d??to preci, ?emot v??r? r??ina saturu.

27. No min??t? vispirms ir j??secina, ka r??ina satur? saska?? ar PVN direkt??vas 226. panta 6. punktu nav j??b??t ietvertai visai pieejamai inform??cijai par pieg??d??tu preci vai sniegtu pakalpojumu. Tas jau izriet no formul??juma, kur? ir runa tikai par preces vai pakalpojuma "veidu", turpretim taj? netiek piepras??ts prec??zs priekšmeta vai pakalpojuma apraksts.

28. Ta??u, ja l??dz ar to r??in? nav j??nor??da visa par sniegto pakalpojumu pieejam? inform??cij?, rodas jaut??jums, cik detaliz??tai ir j??b??t inform??cijai, lai pakalpojuma "veids" b??tu aprakst??ts pietiekami. T??ad, vai – attiec??b? uz šo gad??jumu – visu juridisko pakalpojumu kopums jau ir š??ds veids, vai ar? ir j??noš??r v??l vair??k starp daž??da veida juridiskajiem pakalpojumiem?

29. Atbilde uz šo jaut??jumu neizriet nedz no PVN direkt??vas 226. panta 6. punkta formul??juma, nedz no t? sist??mas. T??d?? tas ir j??noskaidro, ?emot v??r? š??s r??ina inform??cijas m??r??i.

30. Savuk??rt r??ina inform??cijas attiec??gais m??r??is ir saist??ts ar funkciju, kas r??inam ir j??pilda PVN nodok??a uzlikšanas sist??m?. K? var secin??t no PVN direkt??vas preambulas 46. apsv??ruma, r??ina izsniegšanas m??r??is ir p??rbaužu veikšana no dal??bvalstu nodok??u iest??žu puses. Lai š??das p??rbaudes var??tu notikt, nodok??a maks??t??jiem saska?? ar PVN direkt??vas 224. pantu ir j??saglab? visi r??ini, ko tie ir sa??muši, un visu to r??inu kopijas, ko tie ir izsnieguši paši.

31. ?emot v??r? šo m??r??i, katras atseviš??s r??ina inform??cijas m??r??is ir tieši saist??ts ar jaut??jumu, ko nodok??u iest??d??m ir j??b??t iesp??jamam p??rbaud??t, pamatojoties uz r??inu.

i) Attiec??g? nodok??a samaksas p??rbaude

32. Vispirms r??ina m??r??is ir p??rbaud??t, vai r??ina izsniedz??js ir samaks??jis nodokli.

33. Tas izriet no PVN direkt??vas 178. panta a) punkta. Atbilstoši tam pakalpojuma sa??m??js var izmantot t? ties??bas uz priekšnodok??a atskait??šanu tikai tad, ja vi??š ir saglab??jis r??inu. Saska?? ar judikat??ru š??s pras??bas m??r??is ir nodrošin??t PVN iekas??šanu un t??s p??rbaudi (11). Tas t??d??, ka, pamatojoties uz šo tiesisko regul??jumu, priekšnodoklis tiek atskait??ts tikai tad, ja nodok??u iest??des vienlaikus r??inu var izmantot k? dokumentu, kur?, pamatojoties uz oblig??taj??m zi??m, kas ir noteiktas PVN direkt??vas 226. pant?, ir nor??d??ta nepieciešam? inform??cija, lai nodrošin??tu ar? atbilstošu PVN samaksu no r??ina izsniedz??ja puses. Turkl??t šo atsaukšanas uz r??ina izsniedz??ju pamato PVN direkt??vas 203. pants. Atbilstoši tam r??ina izsniedz??jam ir j??maks? r??in? nor??d??tais nodoklis neatkar??gi no t?, vai darb??ba, par kuru j??maks? nodoklis, ir visp??r notikusi, it ?paši neatkar??gi no t?, vai pakalpojums visp??r ir ticis sniegts (12). Min??tais nodok??u iest??d??m š??d? gad??jum? aiztaupa ieg??t attiec??gu pier??d??jumu.

34. T??d??j??di r??ins, zin??m? m??r? sasaistot priekšnodok??a atskait??šanu ar nodok??a samaksu, ir sava veida apdrošin??šana nodok??u iest??dei (13). Tas t??d??, ka r??ins, bez kura priekšnodoklis

nevar tikt atskaitīts, sniedz nodokļu iestādei vismaz iespēju iegūt no rēķina izsniedzēja summu, kas pārsniedz priekšnodokļa atskaitījumu, tādējādi, ka nodokļu iestādes pārbauda, vai viš ir samaksājis atbilstošo nodokli.

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

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

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

38. Tātad dalībvalstu nodokļu iestādēm ar šo papildu informāciju tiek sniegta iespēja pārbaudīt, vai rēķina izsniedzājs par tās pakalpojumu ir aprēķinājis ar pareizo nodokli. Proti, ņemot vērā šo informāciju, dalībvalstu nodokļu iestādes var it paši pārbaudīt, vai rēķina izsniedzājs atbilstoši juridiskajām prasībām ir pareizi noteicis pakalpojuma vietu (PVN direktīvas 31. un 4. kamie panti), aprēķinu bāzi (72. un 4. kamie panti) un nodokļa likmi (93. un 4. kamie panti), kā arī to, vai tas pamatoti par piemērojamo uzskata atbrīvojumu no nodokļa (131. un 4. kamie panti), vai arī pamatoti pieņēma, ka viā vietā nodoklis ir jāmaksā pakalpojuma saņēmājam (192.a un 4. kamie panti).

39. Lai veiktu šādu pārbaudi, ir nepieciešams arī sniegtā pakalpojuma apraksts rēķinā. Tas tādēļ, ka attiecīgais nodoklis daudzējādā ziņā ir atkarīgs no sniegtā pakalpojuma saturā, jo ar to pašajā tiesību normā par pakalpojuma vietu, nodokļa likmi, atbrīvojumiem no nodokļa utt. bieži par kritēriju tiek izmantots pakalpojuma saturs. Tādēļ pakalpojuma "veidam" rēķinā ir jābūt aprakstātam ar tādā precizitāti, kas ir piemērota, lai novērtētu pareizās nodokļa likmes, atbrīvojuma no nodokļa vai cita paša režīma piemērošanu (15).

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

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

42. Gadījumā, ja šā argumentācija par pamatlietā piemērojamā valsts tiesībām ir pamatota – šajā ziņā minētais ir jānoskaidro vienāgi iesniedzājtiesai –, no minētā izrietātu, ka šajā gadījumā

pakalpojuma veids neb?tu pietiekami aprakst?ts, lai b?tu iesp?jams p?rbaud?t nodok?a attiec?go apr??inu.

43. Šis secinājums gan b?tu zin?m? pretrun? Padomes ar ties?bu normu par oblig?taj?m zin?m r??in? ieviešanu saist?to m?r?i “sast?d?t saska?otu sarakstu, kur b?tu paredz?tas zi?as, kas ir j?nor?da r??inos”, lai “nodrošin?tu, ka iekš?jais tirgus darbojas pien?c?gi” (17). Tas t?d??, ka l?dz ar to no juridisko pakalpojumu sniedz?ja tiek piepras?ta atš?ir?gi detaliz?ta inform?cija par pakalpojuma veidu atkar?b? no t?, vai pakalpojuma vieta ir Portug?le vai cita dal?bvalsts.

44. Tom?r min?tais galu gal? ir tikai atš?ir?gu ties?bu normu par samazin?taj?m PVN likm?m dal?bvalst?s rezult?ts. Min?tais attiecas ne tikai uz šaj? gad?jum? Portug?les Republikas nor?d?to ieg?to ties?bu gad?jumu attiec?b? uz samazin?taj?m nodok?a likm?m atbilstoši PVN direkt?vas 113. pantam. Ar? atbilstoši PVN direkt?vas 98. pantam un III pielikumam Savien?b? noteikto darb?bu, par kur?m ir j?maks? samazin?t?s nodok?a likmes, piem?rošana ietilpst katras dal?bvalsts kompetenc?. T?d?? iemesls iesp?jam?m neatbilst?b?m r??inu iekš?j? tirg? nav r??ina saturam izvirz?t?s pras?bas, bet gan saska?ošanas neesam?ba samazin?to nodok?a likmju jom?.

45. T?tad, ja iesniedz?jtiesa konstat?tu, ka pamatliet? Portug?les ties?b?s ir paredz?ta samazin?ta nodok?a likme konkr?tiem juridiskajiem pakalpojumiem, visp?r?gais formulējums “juridisko pakalpojumu sniegšana” r??in? neatbilstu pras?b?m, kas PVN direkt?vas 226. panta 6. punkt? ir izvirz?tas inform?cijai par pakalpojuma “veidu”.

ii) Ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu p?rbaude

46. Turkl?t r??ina un t? satura m?r?is nav tikai p?rbaud?t, vai t? izsniedz?js ir samaks?jis attiec?go nodokli. K? tas izriet ar? no PVN direkt?vas 226. panta pie?emšanas v?stures, r??inam ir ar? j?pilda t? sa??m?ja nodok?a atskait?šanas “pamatošanas” funkcija (18).

47. T?tad nodok?u iest?d?m ir j?b?t iesp?jai, izmantojot r??ina saturu, p?rbaud?t ar? r??ina sa??m?ju attiec?b? uz t? ties?b?m uz nodok?a atskait?šanu. L?dz ar to rodas jautājums, vai no š?s p?rbaudes funkcijas izriet v?l papildu pras?bas attiec?b? uz pakalpojuma apraksta precizit?ti r??in?.

48. Ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu p?rbaude s?kas ar to, ka tiek noskaidrots, vai r??ina sa??m?js visp?r ir saglab?jis r??inu. Tas sniedz zin?mu droš?bu attiec?b? uz to, ka pakalpojums, par kuru ir ticis izsniegts r??ins, ir patieš?m ticis sniegts (19), kas ir ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu esam?bas priekšnoteikums (20). Tas t?d??, ka, k? jau nor?d?ts (21), r??ina izsniedz?jam atbilstoši PVN direkt?vas 203. pantam ir j?samaks? jebkurš r??in? nor?d?tais PVN. ?emot v?r? min?to, r??ina izsniedz?jam tiek rad?ts zin?ms š??rslis attiec?b? uz r??ina izsniegšanu par pakalpojumu, kas visp?r nav ticis sniegts. Ta?u saist?b? ar šo r??ina p?rbaudes funkciju inform?cija par pakalpojuma veidu ir tikpat maz nepieciešama, k? saist?b? ar vienk?ršas nodok?a samaksas p?rbaudi. Tas t?d??, ka r??ina izsniegšanas par neeksist?jošu pakalpojumu š??rslis balst?s uz maks?jamo nodokli atbilstoši PVN direkt?vas 203. pantam, kas, k? nor?d?ts, nav saist?ts ar pakalpojuma aprakstu (22).

49. Turkl?t p?rbaudes par to, vai r??ina izsniedz?js taj? ir nor?d?jis ar? *attiec?go* nodokli, kas k? r??ina m?r?is jau tika izkl?st?ts (23), m?r?is ir attiec?gi p?rbaud?t atbilstoš? nodok?a atskait?juma attiec?go lielumu. Ta?u no min?t? izriet tikpat maz papildus pakalpojuma veida apz?m?jumam izvirz?mas pras?bas k? t?s, kas jau ir tikušas konstat?tas.

50. Tom?r t?das var?tu tikt konstat?tas, ja, ?emot v?r? r??ina saturu, ir j?p?rbauda v?l viens nodok?a atskait?šanas priekšnoteikums, proti, faktisk? vai iecer?t? (24) sa?emto pakalpojumu izmantošana ar nodokli apliekamiem dar?jumiem, kas tiek piepras?ts PVN direkt?vas 168. panta

a) punkt?.

51. Gan Portugāles Republika, gan atbilstoši j?gai Komisija saist?b? ar min?to šaj? tiesved?b? ir aizst?v?jušas viedokli, ka pakalpojuma aprakstam r??in? esot j?b?t tik detaliz?tam, ka ir iesp?jams p?rbaud?t, vai pakalpojums ir paredz?ts r??ina sa??m?ja saimnieciskajai darb?bai, ar kuru p?c tam var b?t saist?ti ar nodokli apliekami dar?jumi, kas pieš?ir ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu.

52. Ta?u es nevaru piekrist šim viedoklim.

53. Vispirms, nav visp?r iesp?jams r??in? pakalpojumu aprakst?t tik s?ki, ka t? priv?tais vai ar saimniecisko darb?bu saist?tais raksturs izriet jau no paša pakalpojuma apraksta. Piem?ram, ja runa ir par z?mulu, s?kais z?mu?a ražot?ja, veida, ?paš?bu un st?vok?a apraksts neatbild uz jaut?jumu, vai tas patieš?m tiek izmantots priv?t?m vajadz?b?m vai saist?b? ar saimniecisko darb?bu. Šaj? zi?? ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu nevar tikt p?rbaud?tas, pamatojoties uz r??inu, jo b?t?b? katrs pakalpojuma priekšmets var tikt izmantots gan priv?t?m vajadz?b?m, gan saimnieciskaj? darb?b?. Tas attiecas pat uz t?diem š?ietami ac?mredzami priv?tiem pakalpojumiem k?, piem?ram, kino apmekl?jums, kuru m?r?is atseviš?? gad?jum? tom?r var b?t konkr?tu saimniecisko darb?bu veikšana.

54. Ar? šaj? gad?jum? es nevaru secin?t, k? s?ks, bet – r??ina saturam – atbilstoši ?ss “juridisko pakalpojumu sniegšanas” apraksts var?tu sniegt viennoz?m?gu atbildi uz jaut?jumu, vai tie tiek izmantoti pras?t?jas pamatliet? saimnieciskaj? darb?b?. Pat t?di Portugāles Republikas alternat?vi pied?v?tie apraksti k?, piem?ram, “p?rst?v?ba tiesved?b? X ties? Y” neatbilstu pras?bai sniegt iesp?ju veikt š?du p?rbaudi. Tas t?d??, ka, lai nov?rt?tu ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, šaj? gad?jum? tik un t? b?tu j?noskaidro, k?ds ir tiesved?bas X priekšmets.

55. L?dz ar to šaubas par pakalpojuma izmantošanu t? sa??m?ja saimnieciskaj? darb?b? p?rbaudes ietvaros galu gal? piln?gi var nov?rst tikai papildu pier?d?jumi.

56. Parasti gan tas b?s paša r??ina sa??m?ja interes?s piepras?t no r??ina izsniedz?ja p?c iesp?jas s?k?ku pakalpojuma aprakstu, lai p?rbaudes no nodok?u iest?žu puses gad?jumos samazin?tu p?les, kas ir saist?tas ar papildu pier?d?jumu ieg?šanu. Ta?u šis pamudin?jums sniegt s?k?ku pakalpojuma aprakstu past?v, neraugoties uz to, ka neskaidras pras?bas attiec?b? uz pakalpojuma apraksta precizit?ti – k?, piem?ram, “atbilstoši atseviš?? gad?juma apst?k?iem” – jau no juridisk? viedok?a liedz ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu izmantošanu. Tieši t?d??, ka ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu izmantošana atbilstoši PVN direkt?vas 178. panta a) punktam b?t?b? ir atkar?ga no t?da r??ina saglab?šanas, kas atbilst 226. panta pras?b?m, r??ina saturam izvirz?m?s pras?bas nevar b?t p?rk augstas, un t?m ir j?atbilst tiesisk?s noteikt?bas principam. Proti, it ?paši, ja Savien?bas ties?bu norm?m ir t?das finansi?las sekas k? šaj? gad?jum? – ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu pieš?iršana vai liegšana –, to piem?rošanai saska?? ar judikat?ru ir j?b?t attiec?gaj?m person?m prec?zi paredzamai (25).

57. L?dz ar to, ?emot v?r? r??ina sa??m?ja ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu p?rbaudi, nav konstat?jamas r??ina saturam papildus izvirz?mas pras?bas attiec?b? uz pakalpojuma veidu.

iii) Starpsecin?jums

58. Tādā šajā gadījumā pakalpojumu apraksts rādīs neatbilst PVN direktīvas 226. panta 6. punkta prasībām attiecībā uz informāciju par pakalpojuma "veidu" tikai tad, ja iesniedzētāja konstatē, ka pamatlietā Portugāles tiesību sistēmā nodokļa likme ir paredzēta tikai konkrētiem juridiskajiem pakalpojumiem.

b) Par pakalpojuma apjomu

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

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

61. Taču šādas norādes konkrētajā gadījumā trūkst.

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

63. Atsevišķa norāde par pakalpojuma apjomu labākajā gadījumā var izpaļikt tad, ja jau no tā veida apraksta – attiecībā uz šo gadījumu, piemēram, "pārdevēja tiesvedība X tiesā Y" – pietiekami izriet tā apjoms. Taču šajā gadījumā tas tā nav. Tas tādā, ka uz pakalpojumiem saistībā ar to veidu tika norādīts tik vispārīgi kā uz "juridiskajiem pakalpojumiem", ka no šā apraksta neizriet to apjoms.

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

2) Pakalpojuma datums

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

66. Apstrīdētajos rādīs ir ietverta tikai norāde par laikposmu vai beigu datumu saistībā ar vairākiem juridiskajiem pakalpojumiem, taču netiek norādīti konkrēti datumi saistībā ar atsevišķajiem sniegtajiem pakalpojumiem. Taču no iesniedzētājas ziņām neizriet, ka pakalpojuma saturs bija tikai zināms laikposmā vispārīgi bēta klienta rēķinā attiecībā uz konsultāciju pakalpojumiem (26); drēzāk ir jāpieņem, ka rādīs bija jāizsniedz par atsevišķajiem konkrēti sniegtajiem pakalpojumiem.

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

68. Atkal par kritēriju ir jāizmanto šādas norādes rādīs mērķis. Kā norādīts, rādīs mērķis tostarp ir pārbaudīt, vai rādīs izsniedzējs ir samaksājis attiecīgo nodokli (27). Lai to izdarītu, ir nepieciešams arī pakalpojuma sniegšanas datums. Tas tādā, ka šis datums – un nevis,

piemēram, rīcina sagatavošanas datums – atbilstoši PVN direktīvas 63. pantam būtībā noteic to, kad PVN direktīvas 62. panta 1. punkta izpratnē ir iestājies nodokļa iekasējamās gadījums, un tādējādi arī to, kuras tiesību normas nodokļa jomā ir jāpiemēro šim darījumam laika ziņā.

69. Taču PVN direktīvas 64. panta 1. punkts ir paredzēts paša režīms pakalpojumiem, kas “rada turpmākus rīcinu pārsūtus”, kas tātad, šķiet, ir šājs gadījums. Šājs situācijā nodokļa iekasējamās gadījuma iestāšanās brīdis nav katra atsevišķā pakalpojuma sniegšanas datums, bet gan tā laikposma beigas, uz kuru attiecas rīcinu pārsūtus. Līdz ar to šājs situācijā, lai pārbaudītu attiecīgā nodokļa samaksu, nav nepieciešami visu sniegto pakalpojumu datumi, bet gan tikai informācija par laikposmu.

70. Šājs gadījums tas nozīmē, ka norādē “juridisko pakalpojumu sniegšana no konkrēta datuma līdz šim brīdim” atbilst PVN direktīvas 226. panta 7. punkta prasībām, turpretim norādē “juridisko pakalpojumu sniegšana līdz šim brīdim”, no kuras neizriet rīcinu pārsūtus laika posma sākums, – neatbilst.

3) Secinājumi

71. Tādējādi lietas pamatā esošie rīcīni, pirmkārt, neatbilst PVN direktīvas 226. panta 6. punkta prasībām par norādi uz pakalpojuma “apjomu”, otrkārt, neatbilst šīs tiesību normas prasībām par norādi uz pakalpojuma “veidu” tad, ja Portugāles tiesību sistēmā samazināta nodokļa likme bija paredzēta tikai konkrētiem juridiskajiem pakalpojumiem, un, treškārt, neatbilst PVN direktīvas 226. panta 7. punkta prasībām par norādi uz pakalpojuma “datumu”, ciktāl rīcīnos nav ietverta informācija par attiecīgā rīcinu pārsūtus laika posma sākumu.

B – Par tiesībām uz priekšnodokļa atskaitēšanu

72. Otrkārt, ir jānoskaidro, kā apstākļi, ka rīcīnā nav ietverta visa PVN direktīvas 226. panta 6. un 7. punktu pieprasītā informācija, ietekmē tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu izmantošanu no rīcina sākotnējā puses.

73. Iesniedzējtiesa it paši vālas zināt, vai, lai izmantotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu, pietiek ar to, ka rīcina sākotnējais, kas līdz priekšnodokļa atskaitēšanu, rīcīnā trūkstošo informāciju papildina ar citiem dokumentiem. Tas tādējādi, ka nodokļu iestādes saskaņā ar Portugāles tiesībām varot pieprasīt papildu informāciju no nodokļa maksātāja, kas vālas izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu. Prasītāja pamatlīdz esot arī iesniegusi Portugāles nodokļu iestādēm šādu papildu informāciju.

74. Iesniedzējtiesas sniegto pamatlīdz izklāstu es saprotu tādējādi, ka šājs gadījums ir izpildīti visi saskaņā ar PVN direktīvas 168. panta a) punktu spēkā esošie materiāltiesiskie tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu priekšnoteikumi. Tikai rīcīns neatbilst likuma prasībām. Līdz ar to ir jāpārbauda, vai tikai fakts, ka rīcīnā nav ietverta visa saskaņā ar PVN direktīvas 226. panta 6. un 7. punktu nepieciešamā informācija, liedz izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitēšanu.

1) Tiesību uz priekšnodokļa atskaitēšanu izmantošanas priekšnoteikumi

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

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

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

78. Ar Tiesas judikatūru galu galā ir apstiprināts pienācīgā kārta sagatavota rīcība būtībā obligātais raksturs attiecībā uz tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanu maksas pakalpojuma gadījumā.

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

80. Līdz ar to attiecībā uz formāliem pienākumiem, kas ir saistīti ar rīcībām, ir konstatējama paša tiesiskā situācija. Tādēļ Tiesa pastāvīgajai judikatūrai ar attiecībā uz tiesību uz priekšnodokļa atskaitīšanu izmantošanu izvirza nosacījumu, ka rīcība ir norādīta saskaņā ar PVN direktīvas 226. pantu paredzētā informācija (31). Daļēbvalstīs tikai nedrīkst šo izmantošanu padarīt atkarīgu no citām rīcībām saturam izvirzītām prasībām, kas PVN direktīvā vispār nav paredzētas (32).

81. Tiesa gan tādā darījumā gadījumā, kuriem ir piemērojama apgrieztās iekasēšanas procedūra, vairākos nolūmos ir uzsvērusi, ka priekšnodoklis ir jāatskaita, ja ir izpildītas materiāltiesiskās prasības, pat ja nodokļa maksātājs nav izpildījis konkrētas formālas prasības (33), un šajā ziņā daļēji ar rīcību saturu ir klasificējusi tikai kā nenozīmīgu formālu prasību (34).

82. Tādu šāda judikatūra uz šo gadījumu nav jāattiecina. Pirmkārt, apgrieztās iekasēšanas procedūra ir pašs gadījums, kad pakalpojuma saņēmēja vienlaikus ir jāmaksā nodoklis un viņš var izmantot tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu. Tādu, ja maksājuma nodoklis un priekšnodokļa atskaitīšana ir attiecināma uz vienu un to pašu personu, rīcība nevar pildīt funkcijas, kas ir salīdzināmas ar tām, kas tika aprakstītas attiecībā uz šo gadījumu (35). Otrkārt, Tiesā izskatāmās lietās, lai izmantotu tiesības uz priekšnodokļa atskaitīšanu, atbilstoši Savienības tiesību raksturam bija "jāievie ro katras daļēbvalsts noteiktās formalitātes" (36). Līdz

ar to Savienības tiesību aktos PVN jomā šajos apgrieztās iekasgšanas procedūras gadījumos tieši nebija noteikts, ka pienācīgā kārtā sagatavota rīcība saglabāšana ir priekšnodokļa atskaitgšanas izmantošanas priekšnoteikums.

83. Tam, ka Tiesa atseviš?? gad?jum? spriedum? *Polski Trawertyn* min?to judikat?ru, kas attiecas tikai uz ?pašo apgriezt?s iekas?šanas proced?ru, tom?r ir attiecin?jusi uz šaj? gad?jum? piem?rojamo PVN direkt?vas 178. panta a) punktu (37), šaj? gad?jum? nav noz?mes.

84. Tas t?d??, ka Tiesai attiec?gaj? spriedum? ac?mredzami bija svar?gi tikai konstat?, ka ties?bu p?ctec?bas gad?jum? ties?bu priekšte?a nor?d?šana r??in? nevar liegt ties?bu p?r??m?ja ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu (38). L?dz ar to min?taj? gad?jum? gan konstat?jama, ta?u nepareiza nor?de r??in? nesp?ja rad?t šaubas par ties?bu uz priekšnodok?a izmantošanu atbilstoši PVN direkt?vas 178. panta a) punktam.

85. Ta?u šaj? gad?jum? runa nav tikai par nepareizu inform?ciju, bet gan par piln?gu nepieciešam?s inform?cijas tr?kumu r??in?. Viena situ?cija ir tad, ja PVN direkt?vas 226. pant? piepras?t? inform?cija visp??r nav konstat?jama vai ir konstat?jama nepietiekam? apjom?, cita – ja t? ir konstat?jama, bet t? ir nepareiza (39). Pirmaj? gad?jum? PVN direkt?vas 178. panta a) punkta, lasot to kop? ar 226. pantu, pras?bas netiek izpild?tas pat form?li.

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

87. Līdz ar to šaj? gad?jum? tas, ka r??ini neatbilst PVN direkt?vas 226. panta 6. un 7. punkta pras?b?m, atbilstoši 178. panta b) punktam b?t?b? liedz izmantot priekšnodok?a atskait?šanu. T?d??, lai nodok?a maks?t?js var?tu izmantot t? ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, tam š?d? gad?jum? ir j?pieprasa no r??ina izsniedz?ja izlabots r??ins (41).

2) Papildin?šana ar citu inform?ciju

88. Ne?emot v?r? min?to, rodas jaut?jums, vai, veicot nodok?u rev?ziju, papildu inform?cijas iesniegšana var aizst?t r??in? tr?kstoš?s zi?as.

a) No vairākiem dokumentiem sastāvošs rīns

89. Šaj? zi?? vispirms ir j?nor?da uz iesp?ju, ka papildus iesniegti dokumenti paši var veidot r??ina da?u PVN direkt?vas 226. panta izpratn?.

90. Proti, no PVN direkt?vas ties?bu norm?m nevar secin?t, ka r??inam ir j?sast?v no viena vien?ga dokumenta. Atbilstoši PVN direkt?vas 218. panta leg?ldefin?cijai r??ins ir “dokumenti vai pazi?ojumi uz pap?ra vai elektronisk? form?”, ja tie atbilst nosac?jumiem, kas izkl?st?ti 3. noda?? par “R??inu pies?t?šanu”. L?dz ar to nav izsl?gts, ka r??ins sast?v no vair?kiem dokumentiem.

91. Tom?r gad?jum?, ja r??ins sast?v no vair?kiem dokumentiem, viena no dokumentiem satur? ir j?b?t ietvertai pietiekamai nor?dei uz citu dokumentu. Min?tais izriet no atbilsto?as PVN direkt?vas 219. panta piem?ro?anas. Saska?? ar to r??inam piel?dzina "jebkuru dokumentu vai pazi?ojumu, kas groza s?kotn?jo r??inu un ?pa?i un nep?rprotami attiecas uz to". T?tad, ja r??ina saturs izriet tikai no vair?kiem dokumentiem, vismaz vien? no dokumentiem ir j?b?t pietiekamai nor?dei uz citu dokumentu. Pret?j? gad?jum? r??ina saturs neizriet?tu no pa?a r??ina, bet gan balst?tos tikai uz nodok?a maks?t?ja, kas apgalvo divu dokumentu saist?bu, nor?d?m. Ta?u ?d? gad?jum? dokumenti nepild?tu iepriek? izkl?st?t?s r??ina p?rbaudes funkcijas (42).

92. ?emot v?r? šos krit?rijus, iesniedz?tiesai pamatliet? attiec?q? gad?jum? b?s j?p?rbauda,

vai prasīt?jas nodok?u rev?zijas ietvaros iesniegtie dokumenti, ja ar? tos ir sagatavojis r??ina izsniedz?js, ir j?uzskata par r??ina da?u.

b) Sam?r?guma princips

93. Ta?u, ja iesniedz?jtiesa konstat?tu, ka papildus iesniegtie dokumenti nav j?uzskata par r??ina da?u PVN direkt?vas 226. panta izpratn?, rodas jaut?jums, vai lietas pamat? esošo nepiln?go r??inu saturs tom?r var tikt papildin?ts ar citu inform?ciju, lai var?tu izmantot ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu.

94. Jau ir ticis gan konstat?ts, ka atbilstoši PVN direkt?vas 178. panta a) punktam priekšnodok?a atskait?šana b?t?b? ir aizliegta, ja nav ticis saglab?ts pien?c?g? k?rt? sagatavots r??ins, kas noz?m?, ka nodok?a maks?t?jam, kas v?las izmantot priekšnodok?a atskait?šanu, vispirms ir j?sa?em sagatavot?ja izlabots r??ins (43). Ta?u, interpret?jot šo ties?bu normu, ir j??em v?r? ar? sam?r?guma princips (44). Atbilstoši tam Savien?bas iest?des ar tiesisko regul?jumu nedr?kst p?rsniegt to, kas ir nepieciešams t? m?r?u sasniegšanai (45).

95. Ja t?d? gad?jum? k? šis, ?emot v?r? papildu inform?ciju, nav šaubu par ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu materi?ltiesiskajiem priekšnoteikumiem atbilstoši PVN direkt?vas 168. panta a) punktam, papildus atbilstoši 178. panta a) punktam noteiktajai pras?bai par 226. pantam atbilstoša r??ina saglab?šanu ir j?b?t v?l k?dam konkr?tam m?r?im, un t? nevar ar? p?rm?r?gi apgr?tin?t nodok?a maks?t?ju.

96. Vispirms ir j?konstat?, ka situ?cij?, kad vairs nav šaubu par priekšnodok?a atskait?šanas materi?ltiesiskajiem priekšnoteikumiem, r??ina kontroles funkcijai ac?mredzot šaj? zi?? vairs nav noz?mes, jo t?s m?r?is ir ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu p?rbaude (46). T?gad šaj? zi?? b?t? nesam?r?gi no nodok?a maks?t?ja, kas izmanto savas ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, piepras?t, lai vi?š no r??ina sagatavot?ja pan?k t? papildin?šanu.

97. Ta?u r??ina m?r?is, k? nor?d?ts, ir ar? attiec?g? nodok?a samaksas no t? sagatavot?ja puses p?rbaude (47). T? r?c?b? šaj? gad?jum? ir tikai t?da r??ina kopija, kas neatbilst PVN direkt?vas 226. panta pras?b?m. Šaj? zi?? r??inam un it ?paši t? labojumam ir v?l viena p?rbaudes funkcija. Proti, pirmk?rt, r??ina izsniedz?jam, r??ina sa??m?jam l?dzot r??ina labošanu, pašam n?kas p?rbaud?t, vai tas pakalpojuma, par kuru ir izsniegts r??ins, ir pareizi piem?rojis nodokli. Otrk?rt, pamatojoties uz r??ina labojumu, ar? attiec?b? uz r??ina sagatavot?ju kompetento nodok?u iest?žu r?c?b? ir lab?ka inform?cija, p?rbaudot, vai r??ina izsniedz?js ir pareizi piem?rojis nodokli t? pakalpojumam.

98. L?dz ar to, ?emot v?r? šo r??ina p?rbaudes funkciju no t? izsniedz?ja puses, b?t?b? ar? t?d? gad?jum? k? šis ir sam?r?gi, ja nodok?a maks?t?jam, lai izmantotu t? ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, ir j?pan?k r??ina labošana no otras t? l?gumsl?dz?jas puses. Min?tais ir sp?k? katr? zi?? tad, ja, piem?rojot š?du labošanas pras?bu, nemain?s ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu saturs. Šaj? zi?? zin?mos apst?k?os var?tu b?t nepieciešamas izdar?t citu v?rt?jumu, ja Tiesa paral?l? izskat?šan? esoš? liet? (48) secin?tu, ka r??ina labošana – *prima facie* pret?ji PVN direkt?vas 168. pantam – var izrais?t ar? v?l?ku ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu iest?šanas (49).

99. Ta?u neatkar?gi no min?t? iz??mums no pras?bas par r??ina labojumu attiec?b? uz ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu izmantošanu var tikt piem?rots gad?jum?, ja r??ina labojumam vairs nevar b?t p?rbaudes funkcija no r??ina sagatavot?ja puses. Min?tais ir j?pie?em it ?paši tad, ja sabiedr?ba, kas ir sagatavojusi r??inu, mantas neesam?bas d?? jau ir tikusi likvid?ta. Šaj? gad?jum? ir lieki p?rbaud?t to, vai r??ina sagatavot?js ir samaks?jis attiec?go nodokli. Uzst?t uz bezj?dz?gu labojumu šaj? gad?jum? b?t nesam?r?gi (50).

100. Par to, vai tas pats ir attiecin?ms ar? uz gad?jumu, ja r??ina sagatavot?js atteiktos veikt labojumu, šaj? gad?jum? nav j?izlemj. Tas t?d??, ka saska?? ar iesniedz?jtiesas izkl?stu nepast?v nek?das nor?des par š?diem iz??mumiem. T?d?? šaj? gad?jum? nav nesam?r?gi no pras?t?jas pamatliet? saist?b? ar priekšnodok?a atskait?šanas izmantošanu piepras?t, ka t? no r??inu izsniedz?ja pan?k to labošanu t?, lai tie atbilst PVN direkt?vas 226. panta pras?b?m.

3) Secinājumi

101. L?dz ar to ir j?secina, ka atbilstoši PVN direkt?vas 178. panta a) punktam, lai izmantotu ties?bas uz priekšnodok?a atskait?šanu, b?t?b? nepietiek ar to, ka r??ina sa??m?js, kas l?dz priekšnodok?a atskait?šanu, r??in? tr?kstoš?s zi?as papildina ar citu inform?ciju, ja šaj? zi?? runa nav par dokumentiem, kas paši ir r??ina da?a. Cits secinājums ir sp?k? tad, ja r??ina labojums vairs nevar pild?t p?rbaudes funkciju attiec?b? uz r??ina sagatavot?ju.

VI – Secinājumi

102. ?emot v?r? min?to, uz *Tribunal Arbitral Tributário* (Š??r?jtiesa nodok?u liet?s, Portug?le) prejudici?lo jaut?jumu b?tu j?atbild š?di:

1) r??ins, kur? k? nor?de uz pakalpojuma veidu ir ietverts tikai apraksts “juridisko pakalpojumu sniegšana”, atbilst Direkt?vas 2006/112/EK 226. panta 6. punkta pras?b?m, ja vien valsts ties?b?s Savien?bas ties?b?m atbilstoš? veid? attiec?b? uz konkr?tiem juridiskajiem pakalpojumiem nav paredz?ts atš?ir?gs tiesiskais regulējums PVN jom?;

2) r??ins, kur? k? nor?de uz pakalpojuma veidu ir ietverts tikai apraksts “juridisko pakalpojumu sniegšana no konkr?ta datuma l?dz šim br?dim” vai “juridisko pakalpojumu sniegšana l?dz šim br?dim”, neatbilst Direkt?vas 2006/112/EK 226. panta 6. punkta pras?b?m;

3) r??ins, kur? k? nor?de uz pakalpojuma datumu ir ietverts tikai apraksts “juridisko pakalpojumu sniegšana l?dz šim br?dim”, neatbilst Direkt?vas 2006/112/EK 226. panta 7. punkta pras?b?m;

4) atbilstoši Direkt?vas 2006/112/EK 178. panta a) punktam ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu izmantošanai b?t?b? nepietiek ar to, ka r??ina sa??m?js, kas l?dz priekšnodok?a atskait?šanu, r??in? pret?ji Direkt?vas 2006/112/EK 226. panta 6. vai 7. punktam tr?kstoš?s zi?as papildina ar citu inform?ciju, ja šaj? zi?? nav runa par dokumentiem, kas paši ir j?uzskata par r??ina da?u. Neizlabojot r??inu, šaj? gad?jum? ties?bu uz priekšnodok?a atskait?šanu izmantošana ir iespējama tad, ja labojums tik un t? vairs nevar pild?t p?rbaudes funkciju attiec?b? uz r??ina sagatavot?ju.

1 – Ori?in?lvaloda – v?cu.

2 – OV L 347, 1. lpp.

3 – OV L 145, 1. lpp.; OV ?pašais izdevums latviešu valod?, 9. nod., 1. s?j., 23.–62. lpp.

4 – Min?tajai ties?bu normai Sestaj? direkt?v? atbilst 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts redakcij?, kas ietverta 28.f panta 1. punkt? redakcij?, kas savuk?rt ietverta Padomes 1995. gada 10. apr??a Direkt?vas 95/7/EK, kas groza Direkt?vu 77/388/EEK un ievieš jaunus vienk?ršotus pas?kumus attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodokli — dažu atbr?vojumu jomu un praktiskus pas?kumus to piem?rošanai (OV L 102, 18. lpp.; OV ?pašais izdevums latviešu valod?, 9. nod., 1. s?j., 274.–280. lpp.) 1. panta 10. punkt?.

5 – PVN direkt?vas 178. panta a) punkts ar Padomes 2010. gada 13. j?lija Direkt?vu 2010/45/ES, ar ko Direkt?vu 2006/112/EK par kop?jo pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu groza attiec?b? uz r??inu pies?tšanas noteikumiem (OV L 189, 1. lpp.), ir izteikts jaun? redakcij?. T? s?kotn?jai redakcijai Sestaj? direkt?v? atbilst 18. panta 1. punkta a) apakšpunkts redakcij?, kas ietverta 28.f panta 2. punkt?, kas direkt?v? tikai iek?auts ar Padomes 1991. gada 16. decembra Direkt?vas 91/680/EEK, kas papildina pievienot?s v?rt?bas nodok?u kop?jo sist?mu un groza Direkt?vu 77/388/EEK nol?k? atcelt fisk?l?s robežas (OV L 376, 1. lpp.; OV ?pašais izdevums latviešu valod?, 9. nod., 1. s?j., 160.–178. lpp.), 1. panta 22. punktu.

6 – Sest?s direkt?vas 28.h pants direkt?v? tika iek?auts ar Direkt?vas 91/680 (min?ta 5. zemsp?tras piez?m?) 1. panta 22. punktu.

7 – Sest?s direkt?vas 28.h pants tika groz?ts ar Padomes 2001. gada 20. decembra Direkt?vas 2001/115/EK, ar ko groza Direkt?vu 77/388/EEK, lai vienk?ršotu, atjaunin?tu un saska?otu nosac?jumus r??inu pies?tšanai attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodokli (OV L 15, 24. lpp.; OV ?pašais izdevums latviešu valod?, 9. nod., 1. s?j., 352.–356. lpp.), 2. pantu.

8 – Saska?? ar spriedumu *AscendiBeiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta* (C?377/13, EU:C:2014:1754, 22.–34. punkts) *Tribunal Arbitral Tributário* ir tiesa LESD 267. panta izpratn?.

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

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

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

12 – R??ina izsniedz?js gan zin?mos apst?k?os var atkal atbr?voties no š? nodok?a maks?šanas pien?kuma, skat. tostarp spriedumu *Schmeink & Cofreth* un *Strobel* (C?454/98, EU:C:2000:469).

13 – Šaj? zi?? skat. ar? spriedumus *Sroy trans* (C?642/11, EU:C:2013:54, 31. un 32. punkts) un *LVK* (C?643/11, EU:C:2013:55, 35. un 36. punkts).

14 – Skat. pamatojumu Priekšlikuma Padomes Direkt?vai, ar ko groza Direkt?vu 77/388/EEK, lai vienk?ršotu, atjaunin?tu un saska?otu nosac?jumus r??inu pies?tšanai attiec?b? uz pievienot?s v?rt?bas nodokli (COM(2000) 650 *final*), kura rezult?t? tika pie?emta Direkt?va 2001/115/EK (skat. iepriekš 8. punktu), 1. punkt?, k? ar? Ekonomikas un soci?lo lietu komitejas viedok?a par šo priekšlikumu 1.1.1. punkt? (OV C 193, 53. lpp.).

15 – Skat. t?pat jau ?ener?ladvok?ta F. Dž. Džeikobsa [*F. J. Jacobs*] secin?jums liet? *Bockemühl* (C?90/02, EU:C:2003:585, 73. punkts).

16 – Ar? PVN direkt?vas 47. panta piem?rošanu, kur? attiec?b? uz “pakalpojumiem, kas saist?ti ar nekustamo ?pašumu”, ir paredz?ta atš?ir?ga pakalpojuma sniegšanas vieta, es jau s?kotn?ji

- uzskatu par izsl?gtu, jo pat juridiskajiem pakalpojumiem, kas saist?ti ar nekustam? ?pašuma p?rdošanu, p?c manas p?rniec?bas, nav piem?rojama š? ties?bu norma, skat. manus secin?jumus liet? *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland* (C?155/12, EU:C:2013:57, 37.–40. punkts).
- 17 – Skat. Direkt?vas 2001/115 preambulas ceturto apsv?rumu (skat. iepriekš 8. punktu).
- 18 – Skat. 14. zemspv?tras piez?m? nor?d?tos pier?d?jumus.
- 19 – Šaj? zi?? skat. jau spriedumu *Reisdorf* (C?85/95, EU:C:1996:466, 29. punkts).
- 20 – Skat. tostarp spriedumus *Genius* (C?342/87, EU:C:1989:635) un *Fatorie* (C?424/12, EU:C:2014:50, 39. punkts).
- 21 – Skat. iepriekš 33. punktu.
- 22 – Skat. iepriekš 35. punktu.
- 23 – Skat. iepriekš 37.–39. punktu.
- 24 – Skat. spriedumu *Gran Via Moine?ti* (C?257/11, EU:C:2012:759, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 25 – Skat. it ?paši spriedumu *Cabinet Medical Veterinar Tomoiag? Andrei* (C?144/14, EU:C:2015:452, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 26 – Par šo situ?ciju skat. spriedumu *Asparuhovo Lake Investment Company* (C?463/14, EU:C:2015:542).
- 27 – Skat. iepriekš 37. un 38. punktu.
- 28 – Spriedumi *Dankowski* (C?438/09, EU:C:2010:818, 36. punkts) un *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 40. punkts).
- 29 – Spriedumi *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 42.–51. punkts) un *Salomie* un *Oltean* (C?183/14, EU:C:2015:454, 58.–61. punkts).
- 30 – Spriedums *Ecotrade* (C?95/07 un C?96/07, EU:C:2008:267, 63.–72. punkts).
- 31 – Skat. spriedumus *Tóth* (C?324/11, EU:C:2012:549, 32. punkts), *Maks Pen* (C?18/13, EU:C:2014:69, 47. punkts) un *PPUH Stehcemp* (C?277/14, EU:C:2015:719, 40. punkts); par iepriekš?j?m ties?bu norm?m skat. ar? spriedumu *Petroma Transports u.c.* (C?271/12, EU:C:2013:297, 25.–36. punkts).
- 32 – Spriedumi *Polski Trawertyn* (C?280/10, EU:C:2012:107, 42. punkts) un *Evita?K* (C?78/12, EU:C:2013:486, 51. punkts).
- 33 – Spriedumi *Ecotrade* (C?95/07 un C?96/07, EU:C:2008:267, 63. punkts), *Nidera Handelscompagnie* (C?385/09, EU:C:2010:627, 42. punkts), *EMS?Bulgaria Transport* (C?284/11, EU:C:2012:458, 71. punkts) un *Fatorie* (C?424/12, EU:C:2014:50, 35. punkts); skat. jau spriedumu *Bockemühl* (C?90/02, EU:C:2004:206, 51. punkts).
- 34 – Skat. spriedumus *Uszodaépít?* (C?392/09, EU:C:2010:569, 39.–46. punkts) un *Idexx Laboratories Italia* (C?590/13, EU:C:2014:2429, 38.–42. punkts).

35 – Skat. iepriekš 32.–57. punktu.

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

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

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

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

40 – Skat. iepriekš 80. punktu.

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

42 – Skat. iepriekš 32.–57. punktu.

43 – Skat. iepriekš 87. punktu.

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

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

46 – Skat. iepriekš 46.–57. punktu.

47 – Skat. iepriekš 32.–45. punktu.

48 – Lieta *Senatex* (C-518/14; OV 2015 C 34, 12. lpp.).

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

50 – Minētajam pretrunā nav izteikumi spriedumā *Fatorie* (C-424/12, EU:C:2014:50), jo tajā tikai virspusēji tika aplūkotas kādādu rīcību sekas, taču patiesībā tika analizēti priekšnodokļa atskaitēšanas materiāliesiskie priekšnoteikumi.