Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 18. februar 2016[1]

Sag C-516/14

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA
mod
Autoridade Tributária e Aduaneira

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager, Portugal))

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — moms — artikel 226, nr. 6) og 7), i direktiv 2006/112/EF — oplysninger på en faktura om omfang og art af en leveret ydelse samt dato for levering af denne — artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112/EF — udøvelse af fradragsretten — krav om besiddelse af en faktura, der opfylder kravene i artikel 226 i direktiv 2006/112/EF«

I – Indledning

1. Normalt glæder man sig ikke over at modtage en faktura. Med moms forholder det sig lidt anderledes. For her giver en faktura under visse omstændigheder modtageren ret til at få tilbagebetalt den på fakturaen anførte moms af statskassen (den såkaldte fradragsret).

2. I henhold til Unionens momslovgivning skal fakturaen imidlertid også indeholde et mindstemål af oplysninger. Disse oplysninger har den portugisiske skatteforvaltning i en sag, der har givet anledning til nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse, ikke fundet tilstrækkelige. Ifølge skatteforvaltningen opfylder navnlig beskrivelsen af de afregnede ydelser som »juridiske tjenesteydelser«, uden nærmere forklaringer, ikke momslovgivningens krav til, hvilke oplysninger en faktura skal indeholde. Kun en forskriftsmæssig faktura giver imidlertid ret til fradrag af indgående moms.

3. På denne baggrund skal Domstolen afklare to spørgsmål. Navnlig skal det nye spørgsmål om, hvor detaljeret beskrivelsen af en ydelse på en faktura skal være, besvares. Derudover skal Domstolen endnu en gang tage stilling til, hvilke konsekvenser en mangelfuld faktura har for fradragsretten, med henblik på at afrunde sin hidtidige praksis på dette område.

1 — Originalsprog: tysk.

II – Retsforskrifter

A – *EU-retten*

4. Opkrævningen af moms i Unionen reguleres ved Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [2] (herefter »momsdirektivet«). Forgængeren til dette direktiv er Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (77/388/EØF) [3] (herefter »sjette direktiv«). I det omfang der er overensstemmelse mellem bestemmelserne i de to direktiver, skal der i det foreliggende tilfælde også tages hensyn til Domstolens praksis vedrørende sjette direktiv.

5. Momsdirektivets artikel 168 [4] fastsætter bl.a. følgende fradragsret:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]«

6. I kapitlet »Betingelser for udøvelse af fradragsretten« fastsættes i momsdirektivets artikel 178 i bestemmelsens oprindelige affattelse [5], der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, følgende supplerende bestemmelse:

»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:

a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240

[…]«

7. Momsdirektivets artikel 226, hvortil der bl.a. henvises, omhandler indholdet af fakturaer og bestemmer følgende:

»Med forbehold af særbestemmelserne i dette direktiv er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre følgende oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af bestemmelserne i artikel 220 og 221:

[…]

2 — EUT L 347, s. 1.

3 — EUT L 145, s. 1.

4 — Den nævnte bestemmelse svarer til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), som affattet ved artikel 28f, nr. 1), som affattet ved artikel 1, nr. 10), i Rådets direktiv 95/7/EF af 10.4.1995 om ændring af direktiv 77/388/EØF og om nye forenklingsforanstaltninger vedrørende moms – anvendelsesområdet for visse fritagelser og reglerne for deres praktiske gennemførelse (EUT L 102, s. 18).

5 — Momsdirektivets artikel 178, litra a), er i mellemtiden blevet omarbejdet ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13.7.2010 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår faktureringsreglerne (EUT L 189, s. 1). Bestemmelsens oprindelige affattelse svarer til sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra a), som affattet ved artikel 28f, nr. 2), der blev indsat ved artikel 1, nr. 22), i Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser (EUT L 376, s. 1).

6) mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og arten af de leverede ydelser

7) den dato, hvor leveringen af varerne eller ydelserne foretages eller afsluttes, eller hvor det i artikel 220, nr. 4) og 5), omhandlede afdrag betales, forudsat at en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato

[…]«

8. De nævnte bestemmelser i momsdirektivets artikel 226 svarer i det væsentlige til sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), sjette og syvende led, i den affattelse, der fremgår af direktivets artikel 28h[6] i den ved direktiv 2001/115/EF ændrede affattelse[7]. Navnlig tilblivelseshistorien for denne forgængerbestemmelse i sjette direktiv skal derfor også inddrages i den foreliggende sag.

9. 46. betragtning til momsdirektivet omhandler som den eneste fakturaer og har følgende ordlyd:

»(46) Det skal være muligt for de fiskale myndigheder at udføre deres kontrol i forbindelse med anvendelsen af elektronisk fakturering. For at sikre, at det indre marked fungerer korrekt, bør der derfor opstilles en harmoniseret liste over, hvilke oplysninger der skal anføres på fakturaer, og fastsættes en række fælles regler for elektronisk fakturering og elektronisk opbevaring af fakturaer samt for selvfakturering og outsourcing af faktureringen.«

B – *National ret*

10. I portugisisk ret bestemmer artikel 36, stk. 5, litra b), i den portugisiske lov om merværdiafgift (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, herefter »CIVA«), at fakturaer skal indeholde den »sædvanlige handelsbetegnelse for de leverede [...] tjenesteydelser med specifikation af de elementer, som er nødvendige for at kunne fastsætte den anvendelige sats«.

11. Kun såfremt en faktura bl.a. opfylder disse krav i CIVA's artikel 36, stk. 5, litra b), giver den i henhold til CIVA's artikel 19, stk. 2, litra a), og artikel 19, stk. 6, ret til fradrag af den moms, der er angivet på fakturaen.

12. Den Portugisiske Republik har under sagen for Domstolen desuden gjort gældende, at der i henhold til den portugisiske lovgivning i den periode, der er relevant i hovedsagen, gjaldt en nedsat afgiftssats for visse af advokaters tjenesteydelser, bl.a. for tjenesteydelser til pensionister og arbejdsløse samt generelt i sager vedrørende civilstandslovgivning. Denne ordning, der ikke er fastsat i momsdirektivets bestemmelser om nedsatte satser, der gælder på EU-plan, beror på beskyttelsen af ældre bestemmelser i national ret i medfør af momsdirektivets artikel 113.

III – Tvisten i hovedsagen

13. Sagsøgeren i hovedsagen, selskabet Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, driver virksomhed inden for hotelbranchen.

6 — Sjette direktivs artikel 28h blev indsat ved artikel 1, nr. 22), i direktiv 91/680 (nævnt ovenfor i fodnote 5).

7 — Sjette direktivs artikel 28h blev ændret ved artikel 2 i Rådets direktiv 2001/115/EF af 20.12.2001 om ændring af direktiv 77/388/EØF med henblik på forenkling, modernisering og harmonisering af kravene til fakturering med hensyn til merværdiafgift (EFT 2002 L 15, s. 24).

14. I perioden fra 2008 til 2010 anvendte sagsøgeren tjenesteydelser fra et advokatselskab. Herfor udstedte advokatselskabet fire fakturaer, der indeholdt følgende beskrivelser af tjenesteydelserne:

— »Juridiske tjenesteydelser leveret i perioden fra den 1. december 2007 og frem til i dag« (faktura af 26.8.2008)

— »Honorarer for juridiske tjenesteydelser leveret i perioden fra juni og frem til i dag« (faktura af 17.12.2008)

— »Honorarer for juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag« (faktura af 29.4.2009)

— »Honorarer for juridiske tjenesteydelser leveret i perioden fra den 1. november 2009 og frem til i dag« (faktura af 2.6.2010).

15. For så vidt angik momsen, der var anført på disse fakturaer, gjorde sagsøgeren i hovedsagen over for den portugisiske skatteforvaltning en ret til fradrag af i alt 8 689,49 EUR gældende.

16. Den portugisiske skatteforvaltning nægtede efter en kontrolinspektion retten til fradrag, da beskrivelserne af tjenesteydelserne på fakturaerne ikke var i overensstemmelse med kravene i CIVA's artikel 36, stk. 5, litra b). Derefter fremlagde sagsøgeren i hovedsagen supplerende dokumenter, der indeholdt en mere detaljeret beskrivelse af tjenesteydelserne. Alligevel nægtede den portugisiske skatteforvaltning fradragsretten med den begrundelse, at fakturaerne fortsat ikke opfyldte lovkravene.

IV – Sagens behandling for Domstolen

17. Tribunal Arbitral Tributário (voldgiftsret i skatteretlige sager), der nu behandler sagen, anser en fortolkning af momsdirektivet for afgørende for sagens udfald og har derfor den 17. november 2014 i medfør af artikel 267 TEUF forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Tillader den korrekte fortolkning af momsdirektivets artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112[,] at beskrivelsen i en faktura, hvori der nævnes »juridiske tjenesteydelser leveret fra en given dato og frem til i dag« eller blot »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag«, anses for utilstrækkelig, når det tages i betragtning, at [den kompetente] myndighed[…] i medfør af samarbejdsprincippet har mulighed for at indhente de supplerende oplysninger, som efter dens opfattelse er nødvendige for at kunne fastslå transaktionernes tilstedeværelse og detaljerede kendetegn?«

18. Ved Domstolen har sagsøgeren i hovedsagen, Den Portugisiske Republik og Europa-Kommissionen afgivet skriftlige indlæg om dette spørgsmål. På retsmødet den 14. januar 2016 afgav Forbundsrepublikken Tyskland, Den Portugisiske Republik og Kommissionen mundtlige indlæg.

V – Retlige bemærkninger

19. På baggrund af tvisten i hovedsagen anmoder den forelæggende ret[8] i sidste ende om besvarelse af to forskellige spørgsmål.

20. For det første skal det afklares, om fakturaer som de foreliggende opfylder kravene i momsdirektivets artikel 226 til indholdet af en faktura (herom nedenfor under A). For det andet skal det fastslås, hvilke følger det har for fradragsretten, såfremt oplysningerne på fakturaerne skulle være utilstrækkelige (herom nedenfor under B).

8 — Ifølge dom Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, præmis 22-34) er Tribunal Arbitral Tributário en ret som omhandlet i artikel 267 TEUF.

A – *Om indholdet af fakturaer*

21. Det første spørgsmål, der skal besvares, er således, om fakturaer som de i hovedsagen omhandlede opfylder de krav, som momsdirektivets artikel 226 stiller til indholdet af en faktura.

22. De obligatoriske oplysninger på en faktura fastsættes i det foreliggende tilfælde bindende og udtømmende i momsdirektivets artikel 226. Bestemmelsen skal nemlig anvendes på fakturaer, der skal udstedes i henhold til momsdirektivets artikel 220 og 221. De foreliggende fakturaer skulle udstedes i henhold til artikel 220, nr. 1), fordi der blev leveret ydelser til en afgiftspligtig person. Den portugisiske lovgivning må derimod ikke stille krav til indholdet af en faktura, der er mere vidtgående end bestemmelserne i momsdirektivets artikel 226. Dette følger dels af artikel 226 selv, hvorefter det på fakturaerne »kun« er obligatorisk at anføre de deri nævnte oplysninger, dels af momsdirektivets artikel 273, stk. 2, hvorefter medlemsstaterne med henblik på opkrævningen af momsen ikke kan pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der allerede er fastsat i direktivet.

23. Som Den Portugisiske Republik med rette har gjort gældende, er det i den foreliggende sag ikke tilstrækkeligt kun at fortolke momsdirektivets artikel 226, nr. 6), som det præjudicielle spørgsmål fokuserer på. For at give den forelæggende ret et brugbart svar med hensyn til EU-rettens krav [9] til indholdet af en faktura, skal bestemmelsens nr. 7) også inddrages i undersøgelsen.

24. I henhold til disse to bestemmelser er det obligatorisk at anføre både oplysninger om »omfanget og arten af de leverede ydelser« [nr. 6)] og »den dato, hvor leveringen af [...] ydelserne foretages eller afsluttes« [nr. 7)] på fakturaerne.

1. Ydelsens art og omfang

25. Med hensyn til momsdirektivets artikel 226, nr. 6), er spørgsmålet, om de beskrivelser, der er anvendt på de foreliggende fakturaer, dvs. formuleringen »leverede juridiske tjenesteydelser« inden for en given periode eller indtil en given dato, i tilstrækkelig grad beskriver »arten« [herom nedenfor under a)] og »omfanget« [herom nedenfor under b)] af ydelserne.

a) Om ydelsens art

26. Domstolen har hidtil kun behandlet kravene i momsdirektivets artikel 226, nr. 6), til beskrivelsen af »arten« af en ydelse i en enkelt sag, der vedrørte levering af varer. For varer kræver artikel 226, nr. 6), nemlig ligesom for tjenesteydelser, at der anføres oplysninger om deres »art«. Det følger således af retspraksis, at der ikke gælder en forpligtelse til at angive øremærkerne for leverede dyr på en faktura [10], hvilket ville muliggøre en entydig identifikation af hver enkelt leveret vare på grundlag af oplysningerne på fakturaen.

27. På baggrund heraf kan det for det første konkluderes, at oplysningerne på en faktura i henhold til momsdirektivets artikel 226, nr. 6), ikke behøver at indeholde samtlige tilgængelige oplysninger om en leveret vare eller ydelse. Det fremgår allerede af ordlyden, der kun taler om »arten« af en vare eller en ydelse, men derimod ikke kræver en nøjagtig beskrivelse af varen eller ydelsen.

9 — Jf. bl.a. domme Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, præmis 17), Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve m.fl. (C-225/13, EU:C:2014:245, præmis 30) og Abcur (C-544/13 og C-545/13, EU:C:2015:481, præmis 33).

10 — Dom Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 52 og 53).

28. Når det således ikke er alle tilgængelige oplysninger om den leverede tjenesteydelse, der skal anføres på en faktura, er spørgsmålet imidlertid, i hvilken grad oplysninger er nødvendige, for at »arten« af en tjenesteydelse er beskrevet tilstrækkeligt. Spørgsmålet er altså – henset til det foreliggende tilfælde – om alle juridiske tjenesteydelser under ét udgør en sådan art, eller om der skal sondres yderligere mellem forskellige arter af juridiske tjenesteydelser.

29. Dette spørgsmål kan hverken besvares på grundlag af ordlyden eller opbygningen af momsdirektivets artikel 226, nr. 6). Det må derfor besvares ud fra formålet med denne oplysning på fakturaen.

30. Formålet med den enkelte oplysning på en faktura hænger på sin side sammen med den funktion, som en faktura skal opfylde i det momsmæssige beskatningssystem. Som det kan udledes af 46. betragtning til momsdirektivet, har faktureringen til formål at gøre det muligt for medlemsstaternes fiskale myndigheder at udføre deres kontrol. For at muliggøre sådanne kontroller skal de afgiftspligtige personer i henhold til momsdirektivets artikel 244 opbevare alle fakturaer, som de har modtaget, samt kopier af alle fakturaer, som de selv har udstedt.

31. På baggrund af dette mål hænger formålet med hver enkelt oplysning på en faktura direkte sammen med spørgsmålet om, hvad de fiskale myndigheder skal kunne kontrollere på grundlag af en faktura.

i) Kontrol af betalingen af den korrekte afgift

32. En faktura skal i første omgang gøre det muligt at kontrollere, at udstederen af fakturaen har betalt afgiften.

33. Dette følger af momsdirektivets artikel 178, litra a). Efter denne bestemmelse kan modtageren af en ydelse kun udøve sin fradragsret, hvis denne er i besiddelse af en faktura. Ifølge retspraksis har dette krav til formål at sikre opkrævningen af moms og myndighedernes kontrol med denne [11]. På grundlag af denne ordning indrømmes fradragsretten nemlig kun, såfremt fakturaen samtidig giver skattemyndigheden adgang til et dokument, der på grundlag af de obligatoriske oplysninger i medfør af momsdirektivets artikel 226 indeholder de oplysninger, der er nødvendige for at sikre, at udstederen af fakturaen foretager den tilsvarende betaling af momsen. Denne adgang til udstederen af fakturaen understøttes i denne forbindelse af momsdirektivets artikel 203. I henhold til denne bestemmelse påhviler det udstederen at betale den moms, der er anført på fakturaen, uanset om der i det hele taget reelt er indtrådt en afgiftspligt, herunder om der i det hele taget er blevet leveret en ydelse [12]. Derved fritages skattemyndigheden under sådanne omstændigheder for at skulle godtgøre, at dette er tilfældet.

34. Fakturaen udgør således en form for forsikring for statskassen, idet den på sin vis knytter retten til at fradrage den indgående moms sammen med betalingen af momsen [13]. Fakturaen, uden hvilken fradragsretten ikke kan udøves, giver i det mindste statskassen mulighed for at skaffe sig dækning for det beløb, der skal udbetales som følge af fradraget, hos udstederen af fakturaen, idet skattemyndigheden hos denne kontrollerer, at den tilsvarende moms er blevet betalt.

35. Med henblik på denne forsikringsfunktion er det dog kun visse oplysninger på fakturaen, der er nødvendige, navnlig det fulde navn og den fulde adresse på den afgiftspligtige person, der har leveret ydelsen [momsdirektivets artikel 226, nr. 5)] samt supplerende dennes momsregistreringsnummer ([momsdirektivets artikel 226, nr. 3)]. En specifikation af »arten« af en ydelse på fakturaen er derimod

11 — Jf. dom Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 37).

12 — Udstederen kan dog under visse omstændigheder alligevel undgå at betale denne afgiftsskyld, jf. bl.a. dom Schmeink & Cofreth og Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — Jf. i denne retning også domme Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, præmis 31 og 32) og LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, præmis 35 og 36).

ikke nødvendig for blot at kontrollere, at udstederen af fakturaen har betalt momsen. I henhold til momsdirektivets artikel 203 påhviler det nemlig under alle omstændigheder udstederen at betale den på fakturaen anførte moms, som fakturaens modtager gør gældende som indgående moms. I denne situation er det slet ikke nødvendigt, at fakturaen kædes sammen med en faktisk leveret ydelse.

36. Den omstændighed, at de obligatoriske oplysninger på en faktura i henhold til momsdirektivets artikel 226 åbenbart også omfatter oplysninger, der ikke er nødvendige for kontrollen af selve momsbetalingen, viser tydeligt, at dette ikke kan være en fakturas eneste funktion. Disse oplysninger omfatter ikke blot arten af de leverede varer eller ydelser [momsdirektivets artikel 226, nr. 6)], men navnlig også oplysning om leveringsdatoen momsdirektivets artikel 226, nr. 7)], afgiftsgrundlaget [momsdirektivets artikel 226, nr. 8)], den gældende momssats [momsdirektivets artikel 226, nr. 9)] eller en gældende fritagelse for afgift [momsdirektivets artikel 226, nr. 11)].

37. Denne og andre oplysninger har – som det fremgår af bestemmelsens tilblivelseshistorie [14] – til formål, at der på fakturaen anføres »oplysninger om den momsordning, der finder anvendelse«.

38. Med disse yderligere oplysninger gives medlemsstaternes skattemyndigheder således mulighed for at kontrollere, om udstederen af fakturaen også har beregnet den *korrekte* moms. På grundlag af disse oplysninger kan medlemsstaternes skattemyndigheder nemlig navnlig kontrollere, om udstederen har fastsat leveringsstedet (momsdirektivets artikel 31 ff.), beregningsgrundlaget (artikel 72 ff.) og momssatsen (artikel 93 ff.) i overensstemmelse med lovkravene, om udstederen med rette har anset en afgiftsfritagelse (artikel 131 ff.) for mulig eller har haft en begrundet antagelse om, at det i stedet var kunden, der var afgiftspligtig (artikel 192a ff.).

39. Med henblik på en sådan kontrol er en beskrivelse af den leverede ydelse på fakturaen også nødvendig. Den korrekte moms afhænger nemlig i mange henseender af indholdet af den leverede ydelse, da særordninger vedrørende leveringssted, momssats, fritagelser osv. også ofte bestemmes af indholdet af en ydelse. »Arten« af en ydelse skal derfor være beskrevet på en faktura med en sådan nøjagtighed, at det er muligt at vurdere anvendelsen af den korrekte momssats, en fritagelse eller en anden særordning [15].

40. Ud fra disse kriterier forekommer den her valgte beskrivelse »juridiske tjenesteydelser« tilstrækkelig til at kontrollere, om momsen er beregnet korrekt. Så vidt jeg kan se, indeholder Unionens gældende momsret nemlig ingen ordning, der gør fastsættelsen af den korrekte moms betinget af arten af en juridisk tjenesteydelse [16].

41. Den Portugisiske Republik har imidlertid gjort gældende, at en mere detaljeret beskrivelse af arten af den juridiske tjenesteydelse er nødvendig i det foreliggende tilfælde, eftersom portugisisk ret – i modsætning til momsdirektivet, men dækket ind af bestemmelsen om beskyttelse af ældre bestemmelser i direktivets artikel 113 – fastsætter en nedsat momssats for visse juridiske tjenesteydelser. Det fremgår derfor ikke af den generelle beskrivelse »juridiske tjenesteydelser«, om det er normalsatsen eller den nedsatte sats, der finder anvendelse på ydelserne.

14 — Jf. begrundelsen under punkt 1 i forslaget til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med henblik på forenkling, modernisering og harmonisering af kravene til fakturering med hensyn til merværdiafgift (KOM(2000) 650 endelig), der førte til vedtagelsen af direktiv 2001/115/EF (jf. punkt 8 ovenfor), samt Det Økonomiske og Sociale Udvalgs udtalelse om dette forslag, under punkt 1.1.1 (EFT C 193, s. 53).

15 — Jf. tilsvarende allerede generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, punkt 73).

16 — Jeg mener som udgangspunkt heller ikke, at momsdirektivets artikel 47, der fastsætter et andet leveringssted for »ydelser vedrørende fast ejendom«, kan finde anvendelse, da selv juridiske tjenesteydelser vedrørende salg af fast ejendom efter min opfattelse ikke er omfattet af denne bestemmelse, jf. mit forslag til afgørelse RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punkt 37-40).

42. Såfremt dette argument om den nationale lovgivning, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, er korrekt – en afklaring heraf tilkommer alene den forelæggende ret – følger det heraf, at arten af tjenesteydelsen i det foreliggende tilfælde ikke er beskrevet tilstrækkeligt til at muliggøre en kontrol af den korrekte beregning af afgiften.

43. Denne konklusion ville ganske vist stå i et vist misforhold til det mål, som Rådet forbandt med indførelsen af bestemmelserne om de obligatoriske oplysninger på en faktura, nemlig at »opstille[...] en harmoniseret liste over, hvilke oplysninger der skal anføres på fakturaer«, »for at sikre, at det indre marked kan fungere efter hensigten« [17]. Leverandøren af juridiske tjenesteydelser stilles nemlig dermed over for krav om forskellig detaljeringsgrad af oplysninger om arten af tjenesteydelsen afhængig af, om leveringsstedet ligger i Portugal eller i en anden medlemsstat.

44. I sidste ende er dette dog blot en konsekvens af, at der gælder forskellige bestemmelser om nedsatte momssatser i medlemsstaterne. Dette gælder ikke kun i tilfælde af en beskyttelse af ældre bestemmelser vedrørende nedsatte momssatser i henhold til momsdirektivets artikel 113, som Den Portugisisk Republik har henvist til i den foreliggende sag. Den enkelte medlemsstat vælger også selv, om den vil anvende de kriterier for nedsatte satser, der er fastsat på EU-plan i momsdirektivets artikel 98 og bilag III. Årsagen til eventuelle gnidninger på det indre marked for fakturaer er derfor ikke kravene til indholdet af en faktura, men derimod den manglende harmonisering med hensyn til de nedsatte satser.

45. Såfremt den forelæggende ret således fastslår, at portugisisk ret for tvisten i hovedsagen hjemler en nedsat sats for visse juridiske tjenesteydelser, opfylder den generelle formulering »levering af juridiske tjenesteydelser« på en faktura ikke de krav, som momsdirektivets artikel 226, nr. 6), stiller til oplysningen om »arten« af en tjenesteydelse.

ii) Kontrol af retten til fradrag af moms

46. Derudover skal fakturaen og dens indhold ikke kun gøre det muligt at kontrollere, at udstederen af fakturaen har betalt den korrekte afgift. Som det ligeledes fremgår af tilblivelseshistorien vedrørende momsdirektivets artikel 226, skal fakturaen desuden opfylde den funktion at give modtageren mulighed for at »påberåbe sig« sin fradragsret [18].

47. Også modtageren af en faktura skal altså på grundlag af oplysningerne på fakturaen kunne kontrolleres af skattemyndigheden med henblik på sin fradragsret. Dermed opstår spørgsmålet, om der af denne kontrolfunktion følger mere vidtgående krav til nøjagtigheden af beskrivelsen af en tjenesteydelse på en regning.

48. Kontrollen af retten til fradrag af moms begynder med en undersøgelse af, om fakturamodtageren i det hele taget er i besiddelse af en faktura. Dette giver en vis sikkerhed for, at den afregnede ydelse rent faktisk blev gennemført [19], hvilket er en forudsætning for fradragsretten [20]. Som allerede anført [21], påhviler det i henhold til momsdirektivets artikel 203 udstederen at betale ethvert momsbeløb, der er anført på en faktura. På baggrund heraf vil udstederen være tilbageholdende med at udstede en faktura vedrørende en ydelse, der slet ikke er blevet leveret. For at fakturaen kan opfylde denne

17 — Jf. fjerde betragtning til direktiv 2001/115 (jf. punkt 8 ovenfor).

18 — Jf. henvisningerne i fodnote 14 ovenfor.

19 — Jf. i denne retning allerede dom Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, præmis 29).

20 — Jf. bl.a. domme Genius (C-342/87, EU:C:1989:635) og Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 39).

21 — Jf. punkt 33 ovenfor.

kontrolfunktion, er oplysningen om arten af tjenesteydelsen dog lige så unødvendig som med henblik på kontrollen af selve momsbetalingen. Barrieren for at udstede en faktura vedrørende en ikkeeksisterende ydelse er nemlig afgiftsskylden i henhold til momsdirektivets artikel 203, der som anført ikke afhænger af beskrivelsen af ydelsen [22].

49. Derudover afspejler kontrollen af, om udstederen af fakturaen også har anført momsen på denne på *korrekt vis*, der som ovenfor beskrevet udgør et af formålene med en faktura [23] , undersøgelsen af, om det tilsvarende fradragne momsbeløb er korrekt. Heraf følger imidlertid heller ikke på nogen måde mere vidtgående krav til beskrivelsen af arten af tjenesteydelsen end de allerede fastslåede.

50. Sådanne krav kan dog komme på tale, såfremt en anden betingelse for fradragsretten skal kontrolleres på grundlag af oplysningerne på fakturaen, nemlig den faktiske eller påtænkte [24] brug af de købte ydelser til afgiftspligtige transaktioner, som momsdirektivets artikel 168, litra a), foreskriver.

51. Både Den Portugisiske Republik og reelt også Kommissionen har i den foreliggende procedure i denne forbindelse givet udtryk for den opfattelse, at beskrivelsen af ydelsen på en faktura skal være så detaljeret, at det er muligt at undersøge, om ydelsen er bestemt for fakturamodtagerens økonomiske virksomhed, der kan resultere i afgiftspligtige transaktioner, der giver ret til fradrag.

52. Jeg kan imidlertid ikke tiltræde denne opfattelse.

53. For det første er det slet ikke muligt at beskrive en ydelse så detaljeret, at det fremgår af selve beskrivelsen af ydelsen, om den er af privat eller økonomisk karakter. Er der eksempelvis tale om en blyant, besvarer selv den mest detaljerede beskrivelse af blyantens producent, type, egenskaber og tilstand ikke spørgsmålet om, hvorvidt den rent faktisk anvendes privat eller i forbindelse med en økonomisk virksomhed. Retten til fradrag af moms kan således ikke kontrolleres på grundlag af en faktura, da enhver ydelses genstand som udgangspunkt både kan anvendes til et privat og et økonomisk formål. Dette gælder endog for tjenesteydelser, der tilsyneladende helt åbenbart er af privat karakter, såsom f.eks. et biografbesøg, der i det konkrete tilfælde alligevel kan tage sigte på udøvelse af visse former for økonomisk virksomhed.

54. I det foreliggende tilfælde kan jeg heller ikke se, hvordan en mere detaljeret beskrivelse af »levering af juridiske tjenesteydelser«, der – set i fakturasammenhæng – er rimeligt kortfattet, skal give et entydigt svar på spørgsmålet om, hvorvidt disse anvendes i forbindelse med den økonomiske virksomhed, som sagsøgeren i hovedsagen udøver. Selv de beskrivelser, som Den Portugisiske Republik har foreslået som alternativer, såsom »repræsentation i retssag X ved ret Y«, ville ikke opfylde kravet om at gøre en sådan undersøgelse mulig. For at kunne tage stilling til retten til fradrag skulle man i dette tilfælde alligevel konstatere, hvad genstanden for retssag X er.

55. Eventuel tvivl med hensyn til anvendelsen af en ydelse i forbindelse med modtagerens økonomiske virksomhed kan ved en kontrol således kun fjernes helt ved hjælp af supplerende beviser.

56. Det vil ganske vist i reglen være i fakturamodtagerens egen interesse at afkræve udstederen af fakturaen en beskrivelse af ydelsen, der er så detaljeret som muligt, for at begrænse arbejdet med at fremskaffe supplerende beviser i tilfælde af skattemyndighedens kontrol. Dette incitament til fordel for en mere detaljeret ydelsesbeskrivelse foreligger dog, uden at upræcise krav til ydelsesbeskrivelsens nøjagtighed – som f.eks. »afhængigt af de konkrete omstændigheder« – udgør en retlig forhindring for udøvelsen af fradragsretten. Netop fordi udøvelsen af fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 178, litra a), som udgangspunkt afhænger af, at man er i besiddelse af en faktura, der opfylder

22 — Jf. punkt 35 ovenfor.

23 — Jf. punkt 37-39 ovenfor.

24 — Jf. dom Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

kravene i artikel 226, må kravene til indholdet ikke overdrives, og de skal overholde retssikkerhedsprincippet. Navnlig når EU-lovgivningen har retsvirkninger af økonomisk art – som indrømmelse eller nægtelse af fradragsret i det foreliggende tilfælde – må de retsundergivne ifølge retspraksis med sikkerhed kunne forudse dens anvendelse [25].

57. Ud fra synspunktet om kontrollen af fakturamodtagerens fradragsret ses der således ikke at være grundlag for mere vidtgående krav til oplysningerne på en faktura om arten af en ydelse.

iii) Foreløbig konklusion

58. I det foreliggende tilfælde opfylder beskrivelsen af tjenesteydelserne på fakturaerne derfor kravene i momsdirektivets artikel 226, stk. 6), til oplysningen om »arten« af en tjenesteydelse, medmindre den forelæggende ret skulle fastslå, at portugisisk ret for så vidt angår tvisten i hovedsagen hjemler en nedsat sats alene for visse juridiske tjenesteydelser.

b) Om omfanget af ydelsen

59. I henhold til momsdirektivets artikel 226 skal ikke blot »arten«, men også »omfanget« af en ydelse anføres på en faktura. Dermed er spørgsmålet endvidere, om oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret fra en given dato og frem til i dag« eller blot »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag« beskriver omfanget af de juridiske tjenesteydelser tilstrækkeligt.

60. Omfanget af en ydelse angiver »mængden« af denne, som i henhold til momsdirektivets artikel 226 ved levering af varer skal anføres på en faktura foruden »arten« af disse. Dermed giver fakturaen oplysning om, *hvor meget* der er leveret af en ydelse.

61. En sådan oplysning mangler dog i det foreliggende tilfælde.

62. Oplysningen om omfanget af ydelsen kan heller ikke erstattes af oplysningen om en periode, hvori ydelserne er blevet leveret. Det fremgår nemlig ikke, hvor mange ydelser der er blevet leveret i den pågældende periode.

63. En separat oplysning om omfanget af en ydelse kan højst bortfalde, såfremt omfanget af denne allerede i tilstrækkelig grad fremgår af beskrivelsen af dens art – i det foreliggende tilfælde f.eks. »repræsentation i retssag X ved ret Y« Dette er imidlertid ikke tilfældet i den foreliggende sag. Ydelserne blev med hensyn til deres art anført så uspecifikt som »juridiske tjenesteydelser«, at omfanget af disse ikke kan fastslås på grundlag af denne beskrivelse.

64. Oplysningerne i det foreliggende tilfælde opfylder således ikke kravene i momsdirektivets artikel 226, nr. 6), for så vidt som de ikke angiver omfanget af de leverede ydelser.

2. Leveringsdato

65. Det skal endvidere undersøges, om oplysningerne »juridiske tjenesteydelser leveret fra en given dato og frem til i dag« eller blot »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag« på fakturaerne opfylder kravet i momsdirektivets artikel 226, nr. 7), hvorefter den dato, hvor »ydelserne foretages eller afsluttes«, skal oplyses på en faktura.

25 — Jf. f.eks. dom Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

66. På de omtvistede fakturaer er kun anført en periode eller kun en slutdato for flere juridiske tjenesteydelser, men ikke enkelte datoer for enkelte leverede tjenesteydelser. Det fremgår imidlertid ikke af den forelæggende rets oplysninger, at indholdet af tjenesteydelsen kun var generelt at stå til rådighed med rådgivningsydelser i en bestemt periode [26]. Det må derimod lægges til grund, at enkelte, konkret leverede tjenesteydelser skulle faktureres.

67. Ganske vist er det i henhold til momsdirektivets artikel 223 tilladt at udstede en faktura for flere særskilte leveringer af ydelser. Dette besvarer imidlertid ikke spørgsmålet om, hvorvidt der på en sådan faktura skal anføres leveringsdatoen for hver enkelt ydelse, eller det er tilstrækkeligt at anføre den periode, inden for hvilken flere ydelser er blevet leveret.

68. Der må derfor endnu en gang tages udgangspunkt i formålet med denne oplysning på fakturaen. Som tidligere anført skal fakturaen bl.a. gøre det muligt at kontrollere, at udstederen af fakturaen har betalt den korrekte afgift [27]. Til dette formål er også datoen for leveringen af en tjenesteydelse nødvendig. Denne dato – og ikke f.eks. datoen for udstedelsen af fakturaen – er i henhold til momsdirektivets artikel 63 som udgangspunkt afgørende for, hvornår afgiftspligtens indtræden som omhandlet i momsdirektivets artikel 62, stk. 1, finder sted, og dermed også for, hvilke afgiftsbestemmelser der finder anvendelse på denne transaktion.

69. Momsdirektivets artikel 64, stk. 1, indeholder dog en særordning for ydelser, der »medfører flere på hinanden følgende afregninger«, hvilket synes at være tilfældet i denne sag. I denne situation er tidspunktet for afgiftspligtens indtræden ikke datoen for leveringen af hver enkelt ydelse, men derimod udløbet af den periode, som afregningen vedrører. Følgelig er der med henblik på kontrollen af, om der er betalt korrekt moms, i denne situation ikke brug for datoerne for alle leverede ydelser, men kun for oplysning om en periode.

70. I den foreliggende sag betyder dette, at oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret fra en given dato og frem til i dag« opfylder kravene i momsdirektivets artikel 226, nr. 7), mens oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag«, hvor datoen for afregningsperiodens begyndelse ikke anføres, derimod ikke gør.

3. Konklusion

71. Alt i alt opfylder de foreliggende fakturaer for det første ikke kravene i momsdirektivets artikel 226, nr. 6), til oplysningen om »omfanget« af en ydelse, for det andet opfylder de ikke denne bestemmelses krav til oplysningen om »arten« af en ydelse, medmindre der i portugisisk ret gjaldt en nedsat sats for visse juridiske ydelser, og for det tredje opfylder de ikke kravene i momsdirektivets artikel 226, nr. 7), til oplysningen om »datoen« for leveringen af en tjenesteydelse, for så vidt som der på fakturaerne ikke er anført nogen oplysning om begyndelsen af den pågældende afregningsperiode.

B – *Om fradragsretten*

72. Det andet spørgsmål, der herefter skal afklares, er, hvilke virkninger den omstændighed, at en faktura ikke indeholder alle de obligatoriske oplysninger i henhold til momsdirektivets artikel 226, nr. 6) og 7), har for fakturamodtagerens mulighed for at gøre fradragsretten gældende.

26 — Jf. om denne situation dom Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 — Jf. punkt 37 og 38 ovenfor.

73. Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, om det med henblik på udøvelsen af fradragsretten er tilstrækkeligt, at fakturamodtageren, der anmoder om fradraget, supplerer de oplysninger, der mangler på fakturaen, med andre dokumenter. I henhold til portugisisk ret har skattemyndigheden nemlig mulighed for at afkræve den afgiftspligtige person, der gør en fradragsret gældende, yderligere oplysninger. Sådanne supplerende oplysninger har sagsøgeren i hovedsagen også fremlagt for den portugisiske skatteforvaltning.

74. Jeg læser den forelæggende rets fremstilling af tvisten i hovedsagen således, at alle materielle betingelser for fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), er opfyldt i det foreliggende tilfælde. Det er blot fakturaen, der ikke opfylder lovkravene. Dermed skal det undersøges, om alene den omstændighed, at en faktura ikke indeholder alle de obligatoriske oplysninger i henhold til momsdirektivets artikel 226, nr. 6) og 7), er til hinder for, at fradragsretten kan gøres gældende.

1. Betingelser for udøvelse af fradragsretten

75. Med henblik på besvarelsen af dette spørgsmål skal momsdirektivets artikel 178, litra a), der regulerer udøvelsen af fradragsretten, fortolkes. I henhold til denne bestemmelse skal den afgiftspligtige person for at kunne udøve sin fradragsret i henhold til artikel 168, litra a), »være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 229-236 [...]«.

76. Lovreglen er ud fra dens ordlyd klar. Er den afgiftspligtige person ikke i besiddelse af en faktura, der er i overensstemmelse med kravene i momsdirektivets artikel 226, kan den pågældende ganske vist have en fradragsret i henhold til artikel 168, litra a). Men i henhold til momsdirektivets artikel 178, litra a), kan den afgiftspligtige person ikke *udøve* denne ret, så længe han ikke er i besiddelse af en faktura, der er i overensstemmelse med kravene i momsdirektivets artikel 226.

77. Dette strenge krav om en forskriftsmæssig faktura som betingelse for udøvelsen af fradragsretten understreges i systematisk henseende af momsdirektivets artikel 181, der omhandler udøvelsen af fradragsretten for erhvervelser af varer mod vederlag inden for Fællesskabet i henhold til artikel 168, litra c). For at kunne udøve sin fradragsret i sådanne tilfælde skal den afgiftspligtige person i henhold til artikel 178, litra c), ligeledes »være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 229-236«. I henhold til momsdirektivets artikel 181 kan medlemsstaterne dog alligevel indrømme fradragsretten til afgiftspligtige personer, der ikke er i besiddelse af en faktura udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236. En sådan bestemmelse findes derimod ikke vedrørende fradragsretten ved køb af ydelser, som den foreliggende sag omhandler. Modsætningsvis kan det sluttes, at EU-retten i det foreliggende tilfælde, der er omfattet af momsdirektivets artikel 178, litra a), forbyder medlemsstaterne at indrømme fradragsret, når den afgiftspligtige person ikke er i besiddelse af en forskriftsmæssig faktura som omhandlet i artikel 226.

78. Domstolens retspraksis bekræfter den principielle nødvendighed af en forskriftsmæssig faktura som betingelse for udøvelsen af fradragsretten, når der er tale om en ydelse mod vederlag.

79. Indledningsvis skal der sondres mellem en mangelfuld udstedt faktura og en tilsidesættelse af andre formelle forpligtelser, der ifølge retspraksis ikke har nogen indflydelse på fradragsretten, såsom leverandørens [28] eller modtagerens [29] manglende momsregistrering eller manglende opfyldelse af regnskabskravene [30]. Vedrørende tilfælde, der omhandler sådanne formelle forpligtelser, findes der ikke en bestemmelse som den i momsdirektivets artikel 178, litra a), hvorefter besiddelse af en forskriftsmæssig faktura er en betingelse for udøvelse af fradragsretten.

28 — Domme Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, præmis 36) og PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 40).

29 — Domme Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42-51) samt Salomie og Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58 -61).

30 — Dom Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 63-72).

80. Med hensyn til de formelle forpligtelser vedrørende fakturaer foreligger der således en særlig retlig situation. Derfor har Domstolen også i sin faste praksis gjort muligheden for at gøre fradragsretten gældende betinget af, at der på fakturaen er anført de oplysninger, der kræves i henhold til momsdirektivets artikel 226[31]. Medlemsstaterne kan blot ikke gøre denne mulighed betinget af *yderligere* krav til indholdet af en faktura, der slet ikke er fastsat i momsdirektivet[32].

81. Ganske vist har Domstolen i forbindelse med transaktioner, der er omfattet af ordningen om omvendt betalingspligt, i flere afgørelser understreget, at der skal indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser[33], og har i så henseende til dels også anset oplysningerne på fakturaer for blot at være mindre væsentlige formelle krav[34].

82. Denne retspraksis finder dog ikke anvendelse på den foreliggende sag. For det første udgør ordningen med omvendt betalingspligt et særtilfælde, hvor kunden både er betalingspligtig *og* kan udøve fradragsretten. Når afgiftspligt og fradragsret er samlet hos en person, kan en faktura ikke opfylde funktioner, der er sammenlignelige med dem, der er blevet beskrevet i forbindelse med det foreliggende tilfælde[35]. For det andet var udøvelsen af fradragsretten i medfør af EU-retten i de tilfælde, hvor Domstolen har truffet afgørelse, kun betinget af, at den pågældende skulle »opfylde de regler, der fastsættes af hver medlemsstat«[36]. Unionens momslovgivning bestemte med henblik på disse tilfælde med omvendt betalingspligt netop ikke, at besiddelse af en forskriftsmæssig faktura er en betingelse for udøvelse af fradragsretten.

83. Den omstændighed, at Domstolen i et konkret tilfælde i dom Polski Trawertyn[37] alligevel har anvendt den nævnte retspraksis, der alene vedrører det særlige tilfælde med omvendt betalingspligt, på momsdirektivets artikel 178, litra a), der finder anvendelse i nærværende sag, er uden betydning her.

84. Det fremgår nemlig, at Domstolen i den pågældende dom kun havde til hensigt at fastslå, at angivelsen af retsforgængeren på fakturaen i et tilfælde med retssuccession ikke kan være til hinder for retssuccessorens fradragsret[38]. I denne sag kunne en oplysning på fakturaen, der ganske vist var anført, men fejlagtig, ikke rejse tvivl om udøvelsen af fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 178, litra a).

85. I det foreliggende tilfælde er der imidlertid ikke blot tale om en fejlagtig oplysning, men om, at obligatoriske oplysninger helt mangler på en faktura. Et er, hvis oplysninger, der kræves i momsdirektivets artikel 226, slet ikke eller ikke i tilstrækkeligt omfang er anført, men noget andet er, hvis de er anført, men er fejlagtige[39]. I førstnævnte tilfælde opfyldes kravene i momsdirektivets artikel 178, litra a), sammenholdt med direktivets artikel 226, end ikke i formel henseende.

31 — Jf. domme Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, præmis 32), Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 47) og PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 40); om den tidligere retsstilling jf. også dom Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 25-36).

32 — Domme Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 42) og Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 51).

33 — Domme Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 63), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, præmis 71) og Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, præmis 35); jf. allerede dom Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 51).

34 — Jf. domme Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, præmis 39-46) og Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, præmis 38-42).

35 — Jf. punkt 32-57 ovenfor.

36 — I henhold til henholdsvis sjette direktivs artikel 18, stk. 1, litra d), og momsdirektivets artikel 178, litra f).

37 — Dom Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 43).

38 — Jf. dom Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 46) med henvisning til generaladvokat Cruz Villalóns forslag til afgørelse Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2011:592, punkt 72).

39 — Jf. om sidstnævnte situation også dom Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 31 og 32) på den ene side og kendelse Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, præmis 42) på den anden side.

86. Derudover kan en modsætning til Domstolens ovenfor anførte faste praksis, hvorefter der med henblik på udøvelsen af fradragsretten kræves besiddelse af en faktura, der opfylder kravene i momsdirektivets artikel 226[40], kun undgås ved en restriktiv fortolkning af Polski Trawertyn-dommen.

87. Dermed er den omstændighed i den foreliggende sag, at fakturaerne ikke opfylder momsdirektivets krav i artikel 226, nr. 6) og 7), i henhold til artikel 178, litra a), principielt til hinder for udøvelse af fradragsretten. For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person derfor i et sådant tilfælde rekvirere en berigtiget faktura fra udstederen af fakturaen[41].

2. Supplerende oplysninger

88. Uanset dette er det spørgsmålet, om en fremlæggelse af supplerende oplysninger inden for rammerne af en kontrolinspektion kan træde i stedet for oplysninger, der mangler på fakturaen.

a) Faktura bestående af flere dokumenter

89. I denne forbindelse skal jeg indledningsvis erindre om muligheden for, at supplerende fremlagte dokumenter selv kan være en del af fakturaen som omhandlet i momsdirektivets artikel 226.

90. Det fremgår nemlig ikke af momsdirektivets bestemmelser, at en faktura skal bestå af et enkelt dokument. I henhold til den retlige definition i momsdirektivets artikel 218 forstås ved »faktura« »ethvert dokument eller enhver meddelelse i papirform eller elektronisk form«, såfremt det pågældende dokument opfylder kravene i kapitel 3 om »fakturering«. Dermed er det ikke udelukket, at en faktura kan bestå af flere dokumenter.

91. Såfremt en faktura er sammensat af flere dokumenter, skal der dog i et af dokumenterne findes en tilstrækkelig indholdsmæssig henvisning til det andet dokument. Dette følger af en analog anvendelse af momsdirektivets artikel 219. I henhold til denne bestemmelse sidestilles »ethvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura« med en faktura. Hvis indholdet af en faktura således kun fremgår af flere dokumenter, skal mindst et dokument indeholde en tilstrækkelig henvisning til det andet dokument. I modsat fald ville indholdet af en faktura ikke fremgå af fakturaen som sådan, men alene bero på den afgiftspligtige persons påstand om en sammenhæng mellem to dokumenter. Dermed ville dokumenterne imidlertid ikke kunne opfylde fakturaens beskrevne kontrolfunktioner[42].

92. På grundlag af disse kriterier skal den forelæggende ret i hovedsagen eventuelt undersøge, om de dokumenter, som klageren har fremlagt i forbindelse med kontrolinspektionen – såfremt de ligeledes stammer fra udstederen af fakturaen – skal anses for en del af de pågældende fakturaer.

b) Proportionalitetsprincippet

93. Såfremt den forelæggende ret imidlertid skulle fastslå, at de supplerende fremlagte dokumenter ikke skal anses for en del af en faktura som omhandlet i momsdirektivets artikel 226, er spørgsmålet, om indholdet af de omtvistede ufuldstændige fakturaer alligevel kan suppleres med andre oplysninger med henblik på at kunne gøre en fradragsret gældende.

40 — Jf. punkt 80 ovenfor.

41 — Jf. domme Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 43 og 44) og Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 34).

42 — Jf. punkt 32-57 ovenfor.

94. Det er ganske vist allerede fastslået, at momsdirektivets artikel 178, litra a), som udgangspunkt udelukker en fradragsret uden besiddelse af en forskriftsmæssig faktura, hvorfor den afgiftspligtige person, der ønsker at gøre fradragsretten gældende, først skal have en af udsteder berigtiget faktura [43]. Ved fortolkningen af denne bestemmelse skal der imidlertid også tages hensyn til proportionalitetsprincippet [44]. Ifølge dette princip må EU-institutionerne med en ordning ikke gå ud over, hvad der er nødvendigt for at nå deres mål [45].

95. Når der i et tilfælde som det foreliggende ikke hersker tvivl om de materielle betingelser for fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), på grundlag af supplerende oplysninger, skal kravet om besiddelse af en faktura, der er i overensstemmelse med kravene i artikel 226, som tillige gælder i henhold til artikel 178, litra a), således også have et bestemt formål og må heller ikke være uforholdsmæssigt bebyrdende for den afgiftspligtige person.

96. Først bemærkes, at fakturaens kontrolfunktion i en situation, hvor der ikke længere hersker tvivl om, at de materielle betingelser for fradragsretten er opfyldt, naturligvis er irrelevant, henset til kontrollen af fradragsretten [46]. I denne forbindelse ville det derfor være uforholdsmæssigt at kræve af en afgiftspligtig person, der gør sin fradragsret gældende, at han skal rekvirere et supplement til fakturaen hos udstederen heraf.

97. Som tidligere anført skal fakturaen imidlertid også gøre det muligt at kontrollere, at udstederen af fakturaen har betalt den korrekte afgift [47]. Han vil i det foreliggende tilfælde kun være i besiddelse af en kopi af en faktura, der ikke opfylder kravene i momsdirektivets artikel 226. Således opfylder fakturaen og navnlig berigtigelsen af denne fortsat en kontrolfunktion. For det første er udstederen af fakturaen som følge af fakturamodtagerens anmodning om berigtigelse af fakturaen nemlig nødt til selv at kontrollere, om han har betalt korrekt moms af den afregnede ydelse. For det andet får de skattemyndigheder, der har kompetence i forhold til udstederen af fakturaen, med berigtigelsen af fakturaen et bedre grundlag for at undersøge, om udstederen har betalt korrekt moms af sin ydelse.

98. Henset til fakturaens kontrolfunktion i forhold til udstederen af denne er det dermed som udgangspunkt også i et tilfælde som det foreliggende forholdsmæssigt, at den afgiftspligtige person for at kunne gøre sin fradragsret gældende skal rekvirere en berigtigelse af fakturaen hos sin kontrahent. Dette gælder i alt fald, når kravet om en sådan berigtigelse ikke fører til, at indholdet af fradragsretten ændres. Dermed kan det eventuelt blive nødvendigt at ændre denne vurdering, såfremt Domstolen i en parallelt verserende sag [48] konkluderer, at berigtigelsen af en faktura – prima facie i modsætning til momsdirektivets artikel 167 – også kan medføre, at fradragsretten senere bortfalder [49] .

99. Uanset dette kan der imidlertid følge en undtagelse fra kravet om berigtigelse af en faktura med henblik på udøvelse af fradragsretten i tilfælde af, at berigtigelsen af fakturaen ikke længere kan opfylde sin kontrolfunktion hos udstederen af fakturaen. Dette må navnlig antages at være tilfældet, når det udstedende selskab allerede er blevet likvideret på grund af manglende betalingsevne. I et

43 — Jf. punkt 87 ovenfor.

44 — Jf. om kravet om fortolkning i overensstemmelse med den primære ret bl.a. domme Sturgeon m.fl. (C-402/07, EU:C:2009:716, præmis 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, præmis 43), Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, præmis 32) og Kommissionen mod Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, præmis 40).

45 — Jf. bl.a. domme Omega Air m.fl. (C-27/00 og C-122/00, EU:C:2002:161, præmis 62), Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, præmis 45) og Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, præmis 29).

46 — Jf. punkt 46-57 ovenfor.

47 — Jf. punkt 32-45 ovenfor.

48 — Sag Senatex (C-518/14; EUT 2015 C 34, s. 12).

49 — F.eks. på grundlag af medlemsstaternes beføjelser i henhold til momsdirektivets artikel 180 og 182.

sådant tilfælde er det ufornødent at kontrollere, om udstederen af fakturaen har betalt den korrekte afgift. Her ville det være uforholdsmæssigt at insistere på en formålsløs berigtigelse[50]. I den foreliggende sag skal der ikke tages stilling til, om det samme også gør sig gældende, såfremt udstederen af fakturaen skulle nægte at foretage en berigtigelse.

100. På grundlag af den forelæggende rets fremstilling peger intet i retning af sådanne ekstraordinære omstændigheder. Derfor er det i det foreliggende tilfælde ikke uforholdsmæssigt at kræve af klageren i hovedsagen, at denne for at kunne gøre fradragsretten gældende skal rekvirere en berigtigelse af fakturaerne hos udstederen, således at disse er i overensstemmelse med kravene i momsdirektivets artikel 226.

3. Konklusion

101. Det må derfor konkluderes, at det i henhold til momsdirektivets artikel 178, litra a), med henblik på udøvelse af fradragsretten som udgangspunkt ikke er tilstrækkeligt, at den fakturamodtager, der anmoder om fradrag, supplerer de oplysninger, der mangler på fakturaen, med andre oplysninger, medmindre der er tale om dokumenter, der selv er en del af fakturaen. Det forholder sig anderledes, hvis en berigtigelse af fakturaen ikke længere kan opfylde sin kontrolfunktion med henblik på udstederen af fakturaen.

VI – Forslag til afgørelse

102. På baggrund af det ovenfor anførte bør Tribunal Arbitral Tributários (voldgiftsret i skatteretlige sager) præjudicielle spørgsmål besvares således:

»1) En faktura, på hvilken der som oplysning om arten af en ydelse alene er anført beskrivelsen »levering af juridiske tjenesteydelser«, opfylder kravene i artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112/EF, medmindre den nationale lovgivning i overensstemmelse med EU-retten hjemler en anden momsmæssig behandling af visse juridiske tjenesteydelser.

2) En faktura, på hvilken der som oplysning om omfanget af en ydelse alene er anført beskrivelsen »juridiske tjenesteydelser leveret fra en given dato og frem til i dag« eller »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag«, opfylder ikke kravene i artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112.

3) En faktura, på hvilken der som oplysning om datoen for levering af en tjenesteydelse alene er anført beskrivelsen »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag«, opfylder ikke kravene i artikel 226, nr. 7), i direktiv 2006/112.

4) I henhold til artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 er det med henblik på udøvelse af fradragsretten som udgangspunkt ikke tilstrækkeligt, at den fakturamodtager, der anmoder om fradrag, supplerer de oplysninger, der i strid med artikel 226, nr. 6) eller 7), i direktiv 2006/112 mangler på fakturaen, med andre oplysninger, medmindre der er tale om dokumenter, der selv må anses for en del af fakturaen. Uden en berigtigelse af fakturaen er det i så fald muligt at gøre fradragsretten gældende, hvis berigtigelsen af fakturaen under alle omstændigheder ikke længere kan opfylde sin kontrolfunktion med henblik på udstederen af fakturaen.«

50 — Dette står ikke i modsætning til bemærkningerne i dom Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), da den pågældende sag kun overfladisk betragtet omhandlede virkningerne af fejlagtige fakturaer, mens den egentlige genstand var de materielle betingelser for fradragsretten.