Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
JULIANE KOKOTT
föredraget den 18 februari 2016[1]

Mål C-516/14

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

(begäran om förhandsavgörande från Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljenämnd på skatteområdet, Portugal))

”Skattelagstiftning — Mervärdesskatt — Artikel 226 leden 6 och 7 i direktiv 2006/112/EG — Uppgifter i en faktura om den tillhandahållna tjänstens omfattning och art och om datumet för tillhandahållandet av tjänsten — Artikel 178 a i direktiv 2006/112/EG — Utövande av avdragsrätten — Kravet på innehav av en faktura som uppfyller kraven i artikel 226 i direktiv 2006/112/EG”

I – **Inledning**

1. Erhållandet av en faktura är i allmänhet ingen orsak till glädje. Det förhåller sig något annorlunda vad beträffar mervärdesskatt. I det fallet ger en faktura under vissa omständigheter mottagaren rätt till återbetalning av staten av den mervärdesskatt som anges i fakturan (så kallat avdrag för ingående mervärdesskatt).

2. I unionens mervärdesskattelagstiftning föreskrivs emellertid även att vissa uppgifter i fakturan är obligatoriska. Den portugisiska skattemyndigheten fann i ett fall som gav upphov till förevarande begäran om förhandsavgörande att dessa uppgifter inte var tillräckliga. Framför allt uppfyllde inte specifikationen av de tjänster för vilka avdrag gjorts som ”juridiska tjänster”, utan närmare detaljer, kraven i mervärdesskattelagstiftningen på att en faktura ska innehålla erforderliga uppgifter. Emellertid ger enbart en faktura som har upprättats i vederbörlig ordning rätt till avdrag.

3. Domstolen ska mot bakgrund av vad som anförts ovan klargöra två frågor. Den ska inte enbart besvara den nya frågan om hur detaljerad beskrivningen av en tjänst i en faktura ska vara. Domstolen måste därutöver återigen ta ställning till vilka verkningar en bristfällig faktura har på avdragsrätten, för att klargöra hittillsvarande rättspraxis på området.

1 — Originalspråk: tyska.

II – **Tillämpliga bestämmelser**

A – *Unionsrätt*

4. Uppbörden av mervärdesskatt i unionen regleras i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt [2] (nedan kallat mervärdesskattedirektivet). Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [3] (nedan kallat sjätte direktivet) är föregångare till ovannämnda direktiv. I den del bestämmelserna i de båda direktiven överensstämmer med varandra ska i förevarande fall även domstolens praxis avseende det sjätte direktivet beaktas.

5. I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet [4] föreskrivs bland annat följande avdragsrätt:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

…”

6. I kapitlet ”Regler om utövande av avdragsrätten” kompletterar artikel 178 mervärdesskattedirektivet i dess ursprungliga lydelse, [5] som är tillämplig i det nationella målet. I denna bestämmelse föreskrivs följande:

”För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

a) För avdrag enligt artikel 168 a, avseende leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster, skall han inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239 och 240.

…”

2 — EUT L 347, s. 1.

3 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

4 — Motsvarigheten till denna artikel i sjätte direktivet är artikel 17.2 a i dess lydelse enligt artikel 28f led 1, vilken i sin tur ändrats genom artikel 1 led 10 i rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18).

5 — Artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet har getts en ny lydelse genom rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering (EUT L 189, s. 1), i dess ändrade lydelse. Den ursprungliga lydelsen av denna bestämmelse motsvarar i det sjätte direktivet artikel 18.1 a, i dess lydelse enligt artikel 28f led 2, som infördes i direktivet igenom artikel 1 led 22 i rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1).

7. Artikel 226 i mervärdesskattedirektivet till vilken det bland annat hänvisas avser uppgifter i fakturan och föreskriver följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av de särskilda bestämmelserna i detta direktiv skall endast följande uppgifter vara obligatoriska för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artiklarna 220 och 221:

…

6. De levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art.

7. Det datum då leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs eller det datum då den förskottsbetalning som avses i artikel 220.4 och 220.5 erläggs, om ett sådant datum kan fastställas och skiljer sig från datumet för fakturans utfärdande.

…”

8. De ovannämnda bestämmelserna i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet motsvarar i huvudsak artikel 22.3 b sjätte och sjunde strecksatsen i det sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28h [6] i dess ändrade lydelse enligt direktiv 2001/115/EG. [7] Av det skälet kommer framför allt tillkomsthistorien för denna tidigare gällande bestämmelse i det sjätte direktivet även att beaktas i förevarande mål.

9. Skäl 46 i mervärdesskattedirektivet är det enda skälet som avser fakturor. I detta skäl föreskrivs följande:

”(46) Användningen av elektronisk fakturering måste utformas så att skattemyndigheterna kan utöva sin kontrollverksamhet. För att se till att den inre marknaden fungerar väl är det därför lämpligt att upprätta en på gemenskapsnivå harmoniserad förteckning över vilka uppgifter som fakturorna måste innehålla och fastställa ett antal gemensamma bestämmelser för användning av elektronisk fakturering, för elektronisk lagring av fakturor och för självfakturering och utläggning av fakturering.”

B – *Nationell rätt*

10. I portugisisk rätt föreskrivs i artikel 36.5 b i Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (lagen om mervärdesskatt) (nedan kallad CIVA) att fakturor måste innehålla ”den sedvanliga benämningen på … de tillhandahållna tjänsterna, samt … de uppgifter som krävs för att avgöra vilken skattesats som är tillämplig”.

11. Enligt artikel 19.2 a och 19.6 CIVA föreligger en rätt till avdrag för den mervärdesskatt som anges i fakturan enbart när en faktura bland annat uppfyller kraven i artikel 36.5 CIVA.

12. Republiken Portugal har i förfarandet vid domstolen dessutom anfört att det i den portugisiska lagstiftningen, för den period som är relevant i det nationella målet, föreskrevs reducerade skattesatser för vissa advokattjänster, bland annat för sådana som tillhandahålls pensionärer och arbetslösa och allmänt vid förfaranden angående civilstånd. Denna bestämmelse, som inte finns i bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet om reducerade skattesatser som gäller i hela unionen, grundar sig på skyddet för tidigare regler enligt artikel 113 i mervärdesskattedirektivet.

6 — Artikel 28h i det sjätte direktivet infördes genom artikel 1 led 22 i direktiv 91/680 (ovan fotnot 5).

7 — Artikel 28h i det sjätte direktivet ändrades genom artikel 2 i rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesskatt (EGT L 15, s. 24).

III – **Målet vid den nationella domstolen**

13. Klaganden vid den nationella domstolen, bolaget Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, är verksam inom hotellindustrin.

14. Under åren 2008–2010 erhöll klaganden tjänster från en advokatbyrå. För dessa tjänster utfärdade advokatbyrån fyra fakturor som innehöll följande uppgifter avseende tjänsterna:

— ”Juridiska tjänster som tillhandahållits från och med den 1 december 2007 och fram till nu” (faktura utfärdad den 26 augusti 2008),

— ”Arvode för juridiska tjänster som tillhandahållits från och med juni månad och fram till nu” (faktura utfärdad den 17 december 2008),

— ”Arvode för juridiska tjänster som tillhandahållits fram till nu” (faktura utfärdad den 29 april 2009),

— ”Arvode för juridiska tjänster som tillhandahållits från och med den 1 november 2009 och fram till nu” (faktura utfärdad den 2 juni 2010).

15. Klaganden i det nationella målet har med avseende på den mervärdesskatt som angavs i dessa fakturor vid den portugisiska skattemyndigheten gjort gällande en rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som sammanlagt uppgår till 8 689,49 euro.

16. Efter en skatterevision vägrade den portugisiska skattemyndigheten att bevilja avdrag med motiveringen att specifikationen av tjänsterna i fakturorna inte uppfyllde kraven i artikel 36.5 b CIVA. Klaganden i det nationella målet ingav av den anledningen ytterligare handlingar som innehöll en mer precis specifikation av tjänsterna. Den portugisiska skattemyndigheten vägrade emellertid att bevilja avdrag med motiveringen av fakturorna fortfarande inte uppfyllde de lagstadgade kraven.

IV – **Förfarandet vid domstolen**

17. Tribunal Arbitral Tributário (Skiljenämnd på skatteområdet), vid vilken målet är anhängigt, anser att det krävs en tolkning av mervärdesskattedirektivet och hänsköt därför, den 17 november 2014, följande fråga till domstolen enligt artikel 267 FEUF:

Medger en korrekt tolkning av artikel 226.6 i mervärdesskattedirektivet att uppgifterna i en faktura som innehåller formuleringen ”juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med ett visst datum och fram till nu” eller enbart ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till nu” anses som otillräckliga, med beaktande av att den behöriga myndigheten enligt samarbetsprincipen kan få fram de kompletterande uppgifter som den anser nödvändiga för att få bekräftat att transaktionerna har ägt rum och få en närmare beskrivning av dem?

18. Avseende denna fråga har klaganden i målet vid den nationella domstolen, Republiken Portugal samt Europeiska kommissionen yttrat sig skriftligen. Förbundsrepubliken Tyskland, Republiken Portugal och kommissionen yttrade sig vid den muntliga förhandlingen den 14 januari 2016.

V – **Rättslig bedömning**

19. Mot bakgrund av det nationella målet har den hänskjutande domstolen [8] när allt kommer omkring ställt två olika frågor.

20. Den vill för det första få klarhet i huruvida sådana fakturor som de som är i fråga i förevarande mål uppfyller kraven i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet gällande innehållet i en faktura (se nedan punkt A). För det andra ska följderna för avdragsrätten fastställas för det fall att de uppgifter som anges i fakturorna anses vara otillräckliga (se nedan punkt B).

A – *Innehållet i fakturor*

21. För det första uppkommer således frågan om sådana fakturor som de i målet vid den nationella domstolen uppfyller kraven i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet gällande innehållet i en faktura.

22. De uppgifter som är obligatoriska i en faktura bestäms i förevarande fall på ett bindande och uttömmande sätt i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet. Bestämmelsen ska nämligen tillämpas på fakturor som ska utfärdas enligt artiklarna 220 och 221 i mervärdesskattedirektivet. De aktuella fakturorna skulle utfärdas enligt artikel 220 led 1, eftersom tjänster har tillhandahållits en beskattningsbar person. Utöver bestämmelserna i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet får det i den portugisiska lagstiftningen däremot inte föreskrivas andra krav gällande innehållet i en faktura. Detta framgår dels av artikel 226 enligt vilken ”endast” de där angivna uppgifterna är obligatoriska på fakturor, dels av artikel 273.2 i mervärdesskattedirektivet där det föreskrivs att medlemsstaterna för uppbörd av skatt inte får införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som redan anges i mervärdesskattedirektivet.

23. Såsom Republiken Portugal anfört räcker i förevarande fall inte enbart en tolkning av det led 6 i artikel 226 mervärdesskattedirektivet som tolkningsfrågan rör. För att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar i fråga om de unionsrättsliga kraven [9] gällande innehållet i en faktura ska därutöver led 7 i ovannämnda artikel granskas.

24. Enligt dessa båda bestämmelser ska fakturorna innehålla såväl uppgifter om ”de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art” (led 6) som ”[d]et datum då … tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs” (led 7).

1. Tjänsternas omfattning och art

25. Med avseende på led 6 i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet uppkommer frågan om specifikationerna i de aktuella fakturorna, det vill säga formuleringen ”tillhandahållna juridiska tjänster” inom en viss period eller fram till ett visst datum, utgör en tillräcklig beskrivning av tjänsternas ”art” (se i detta avseende punkt a) och ”omfattning” (se i detta avseende senare punkt b).

8 — Enligt dom Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, punkterna 22–34) är Tribunal Arbitral Tributário en domstol i den mening som avses i artikel 267 AEUV.

9 — Se bland annat dom Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, punkt 17), dom Ville d’Ottignies-Louvain-la-Neuve m.fl. (C-225/13, EU:C:2014:245, punkt 30) och dom Abcur (C-544/13 och C-545/13, EU:C:2015:481, punkt 33).

a) Tjänstens art

26. Domstolen har hittills granskat kraven i artikel 226 led 6 i mervärdesskattedirektivet gällande beskrivningen av tjänstens ”art” i ett enda mål rörande leverans av varor. Vad gäller varor, liksom i fråga om tjänster, krävs enligt artikel 226 led 6 nämligen att deras ”art” anges. Av rättspraxis framgår att det i detta avseende inte föreligger någon skyldighet att i en faktura ange öronmärken för levererade djur,[10] vilket skulle möjliggöra en otvetydig identifiering av varje levererad vara med hjälp av uppgifterna i fakturan.

27. Härav kan inledningsvis slutsatsen dras att uppgifterna i fakturan enligt artikel 226 led 6 i mervärdesskattedirektivet inte måste innehålla samtlig tillgänglig information om en levererad vara eller en tillhandahållen tjänst. Detta framgår redan av ordalydelsen där det enbart talas om varornas ”art” eller tjänsternas ”art”, utan att det krävs en exakt beskrivning av varorna eller tjänsterna.

28. Även om följaktligen inte alla tillgängliga uppgifter om den tillhandahålla tjänsten måste anges i en faktura, uppkommer frågan i vilken omfattning uppgifter krävs för att beskrivningen av tjänstens ”art” ska anses vara tillräcklig. Frågan är således om, under de i förevarande mål rådande omständigheterna, samtliga juridiska tjänster redan utgör en sådan art eller om det ska göras ytterligare åtskillnad mellan olika typer av juridiska tjänster.

29. Svaret på denna fråga framgår varken av lydelsen eller av systematiken i artikel 226.6 i mervärdesskattedirektivet. Frågan måste därför klargöras med hänsyn till syftet med uppgifterna i fakturan.

30. Syftet med att lämna uppgifter i fakturor sammanhänger i sin tur med den funktion som en faktura ska fylla i mervärdesskattesystemet. Såsom följer av skäl 46 i mervärdesskattedirektivet är syftet med fakturering att säkerställa att medlemsstaternas skattemyndigheter kan utöva sin kontrollverksamhet. För att möjliggöra sådana kontroller ska beskattningsbara personer enligt artikel 244 i mervärdesskattedirektivet lagra alla fakturor som de har erhållit samt kopior av alla fakturor som utfärdats av dem själva.

31. Mot bakgrund av denna målsättning sammanhänger syftet med varje uppgift i fakturan direkt med frågan om vad skattemyndigheten ska kunna kontrollera på grundval av en faktura.

i) Kontroll av att korrekt skatt har betalats

32. En faktura syftar för det första till att säkerställa kontrollen av att den som utställt fakturan har betalat skatt.

33. Detta framgår av artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt denna bestämmelse kan förvärvaren av en tjänst enbart utöva sin avdragsrätt om han innehar en faktura. Enligt rättspraxis syftar detta krav till att säkerställa uppbörden av mervärdesskatt och skatteförvaltningens kontroll därav.[11] Till följd av denna bestämmelse beviljas nämligen avdrag endast när skattemyndigheten samtidigt med fakturan kan få tillgång till en handling som till följd av de obligatoriska uppgifterna som föreskrivs i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet innehåller den information som krävs för att säkerställa att den som har utfärdat fakturan även betalar motsvarande mervärdesskatt. Åtkomsten till den som utfärdat fakturan finner därvid även stöd i artikel 203 i mervärdesskattedirektivet. Enligt

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

11 — Dom Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 37).

denna bestämmelse ska den som utfärdat fakturan betala den mervärdesskatt som anges på fakturan, oavsett om skattskyldighet över huvud taget inträtt, framför allt om en tjänst över huvud taget tillhandahållits.[12] I ett sådant fall behöver skattemyndigheten inte lägga fram någon bevisning i detta avseende.

34. Fakturan utgör således ett slags försäkring för staten genom att avdraget i viss mån sammankopplas med betalningen av skatt.[13] Fakturan, utan vilken det inte är möjligt att göra avdrag, ger nämligen staten i vart fall möjlighet att få täckning genom det belopp som till följd av avdraget tas ut av den som utfärdat fakturan genom att skattemyndigheten kontrollerar om sistnämnda har betalat in motsvarande skatt.

35. För att fylla denna försäkringsfunktion krävs det emellertid enbart att fakturan innehåller vissa uppgifter, framför allt det fullständiga namnet och adressen på den beskattningsbara person som tillhandahållit tjänsten (artikel 226.5 i mervärdesskattedirektivet) samt registreringsnumret för mervärdesskatt (artikel 226.3). En specifikation av tjänstens ”art” i fakturan är däremot inte nödvändig för att enbart kontrollera om den som utfärdat fakturan har betalat skatt. Såsom anförts ovan ska den som utfärdat fakturan enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet i vart fall betala den skatt som anges i fakturan för vilken mottagaren av fakturan gör gällande avdrag. En koppling mellan fakturan och en tjänst som faktiskt tillhandahållits krävs inte här.

36. Av den omständigheten att således uppenbarligen även uppgifter som inte krävs för att säkerställa kontrollen av att skatten har betalats utgör obligatoriska uppgifter i en faktura enligt artikel 226 i mervärdesskattedirektivet, framgår klart att en faktura inte enbart avser att fylla denna funktion. Dessa uppgifter omfattar inte enbart de levererade varornas eller tillhandahållna tjänsternas art (led 6), utan framför allt även uppgifter om det datum då tjänsten utfördes (led 7), beskattningsunderlaget (led 8), tillämpad skattesats (led 9) och tillämpligt undantag från skatteplikt (led 11).

37. Syftet med dessa och övriga uppgifter är, såsom framgår av bestämmelsens tillkomsthistoria,[14] att ange ”alla uppgifter avseende det tillämpliga mervärdesskattesystemet”.

38. Medlemsstaternas skattemyndigheter kan med hjälp av de ytterligare uppgifterna således kontrollera om den som utfärdat fakturan även har gjort en *korrekt* beräkning av skatten för sina tjänster. Medlemsstaternas skattemyndigheter kan med stöd av dessa uppgifter nämligen bland annat kontrollera om den som utfärdat fakturan har fastställt platsen för tillhandahållandet av tjänsten (artikel 31 och följande artiklar i mervärdesskattedirektivet), beskattningsunderlaget (artikel 72 och följande artiklar) och skattesatsen (artikel 93 och följande artiklar) i enlighet med lagstiftningen, om han eller hon med rätta utgick från att ett undantag från skatteplikt var tillämpligt (artikel 131 och följande artiklar) eller om han eller hon med fog antog att skatten skulle betalas av förvärvaren (artikel 192a och följande artiklar).

39. För att kunna utföra en sådan kontroll krävs även en beskrivning av de tillhandahållna tjänsterna i fakturan. Den skatt som ska betalas beror nämligen i flera avseenden på innehållet i den tillhandahållna tjänsten, eftersom även de särskilda bestämmelserna avseende platsen för tillhandahållande av tjänsten, skattesatsen, undantagen från skatteplikt och så vidare, ofta utgår från innehållet i en tjänst. Tjänstens ”art” måste därför beskrivas så noggrant i en faktura att tillämplig skattesats, eller förekomsten av skattebefrielse eller något annat undantag kan fastställas.[15]

12 — Den som utfärdat fakturan kan under vissa omständigheter emellertid befrias från den skatt den är skyldiga att betala, se bland annat dom Schmeink & Cofreth und Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — Se, för ett liknande resonemang, även, dom Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punkterna 31 och 32) och dom LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punkterna 35 och 36).

14 — Se punkt 1 i motiveringen i förslag till rådets direktiv om ändring av direktiv 77/388/EEG i syfte att förenkla, modernisera och harmonisera kraven på fakturering när det gäller mervärdesbeskattning (KOM(2000) 0650 slutlig), som ledde till antagandet av direktiv 2001/115/EG (se ovan punkt 8) och punkt 1.1.1 i yttrandet från Europeiska ekonomiska och sociala kommittén avseende detta förslag (EGT C 193, s. 53).

15 — Se, även, generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, punkt 73).

40. Mot bakgrund av vad som anförts ovan förefaller det som om specifikationen ”juridiska tjänster” som tillämpats i förevarande fall räcker för att kontrollera att skatten beräknats korrekt. Enligt min mening finns det nämligen ingen bestämmelse i unionens gällande mervärdeslagstiftning enligt vilken fastställandet av korrekt skatt är beroende av den juridiska tjänstens art. [16]

41. Republiken Portugal har emellertid anfört att en detaljerad beskrivning av den juridiska tjänstens art är nödvändig i förevarande fall av det skälet att den portugisiska lagstiftningen – till skillnad från mervärdesskattedirektivet, men som omfattas av bestämmelsen om skydd för tidigare regler i artikel 113 i nämnda direktiv – föreskriver en reducerad skattesats för vissa juridiska tjänster. Av den allmänna beteckningen ”juridiska tjänster” framgår således inte klart om normalskattesatser eller reducerade skattesatser ska tillämpas på tjänsterna.

42. Om ovannämnda överväganden avseende tillämplig rätt i tvisten vid den nationella domstolen är korrekta – denna fråga ankommer enbart på den nationella domstolen att avgöra – kan slutsatsen dras att beskrivningen av tjänstens art inte är tillräckligt precis i förevarande fall för att det ska kunna kontrolleras om skatten har beräknats korrekt.

43. Denna slutsats står visserligen i viss mån i strid med det syfte som rådet eftersträvade med införandet av bestämmelserna om obligatoriska uppgifter i en faktura, nämligen att ”fastlägga en harmoniserad förteckning över vilka uppgifter som fakturorna måste innehålla” för ”att säkerställa att den inre marknaden fungerar väl”. [17] Således skiljer sig nämligen detaljrikedomen i de uppgifter om tjänstens art som den som tillhandahåller juridiska tjänster ska lämna beroende på om platsen för tillhandahållandet befinner sig i Portugal eller i en annan medlemsstat.

44. Detta är emellertid enbart följden av att det finns olika bestämmelser om reducerade mervärdesskattesatser i medlemsstaterna. Detta avser inte enbart det fall som anförts här av Republiken Portugal då det föreligger ett skydd för reducerade skattesatser enligt artikel 113 i mervärdesskattedirektivet. Huruvida de omständigheter som fastställts inom unionen för tillämpning av en reducerad skattesats enligt artikel 98 och bilaga III till mervärdesskattedirektivet är tillämpliga bestäms också efter varje medlemsstats gottfinnande. Det är därmed inte kraven gällande innehåll i en faktura som orsakar eventuella motsättningar vad gäller fakturor på den inre marknaden, utan den omständigheten att området för reducerade skattesatser inte har harmoniserats.

45. Om den hänskjutande domstolen således konstaterar att det i den portugisiska lagstiftning som är i fråga i tvisten i målet vid den nationella domstolen föreskrivs en reducerad skattesats för vissa juridiska tjänster uppfyller den allmänna formuleringen ”tillhandahållna juridiska tjänster” i en faktura inte de krav som ställs i artikel 226 led 6 i mervärdesskattedirektivet gällande uppgiften om tjänstens ”art”.

ii) Kontroll av huruvida det föreligger en rätt till avdrag

46. Vidare syftar fakturor och innehållet i dessa inte enbart till att säkerställa en kontroll av att den som utfärdat fakturan har betalat korrekt skatt. Såsom även framgår av tillkomsthistorien för artikel 226 i mervärdesskattedirektivet syftar fakturan dessutom att fylla funktionen att ”rättfärdiga” mottagarens avdrag. [18]

16 — Jag anser inte heller att artikel 47 i mervärdesskattedirektivet – i vilken en annan plats för tillhandahållandet av en tjänst föreskrivs för ”tjänster med anknytning till fast egendom” – kan tillämpas, eftersom inte ens juridiska tjänster som tillhandahålls i samband med försäljning av fast egendom enligt min mening omfattas av denna bestämmelse, se mitt förslag till avgörande i målet RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punkterna 37–40).

17 — Se skäl 4 i direktiv 2001/115 (se ovan punkt 8).

18 — Se hänvisningarna ovan i fotnot 14.

47. Skattemyndigheten ska med ledning av uppgifterna i fakturan således även kunna kontrollera om mottagaren av fakturan har rätt till avdrag. Härmed uppkommer frågan om även andra krav gällande graden av precision vad beträffar beskrivningen av en tjänst i en faktura följer av denna kontrollfunktion.

48. Vid kontrollen av huruvida det föreligger en avdragsrätt prövas inledningsvis om den som mottagit fakturan över huvud taget innehar en faktura. Detta utgör en viss garanti för att den tjänst för vilken avdrag har gjorts faktiskt har tillhandahållits, [19] vilket är en förutsättning för avdragsrätt. [20] Såsom redan anförts [21] ska nämligen den som utfärdat fakturan enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet betala den mervärdesskatt som anges i en faktura. Detta utgör ett visst hinder för den som utfärdat en faktura att utfärda fakturor för en tjänst som inte tillhandahållits. För att fakturan ska kunna fylla denna kontrollfunktion krävs emellertid inte, lika lite som för kontrollen av om skatten har betalats, att tjänstens ”art” anges. Hindret för att utfärda en faktura för tjänster som inte har tillhandahållits grundar sig nämligen på skatteplikten enligt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet som, såsom anförts ovan, inte är beroende av specifikationen av tjänsten. [22]

49. Därutöver syftar kontrollen, om den som utfärdat fakturan även har angett *korrekt* skatt i fakturan, vilket, såsom redan anförts, är ett av syftena med en faktura, [23] omvänt till att kontrollera att motsvarande avdrag är korrekt. Inte heller härav följer emellertid andra krav gällande beskrivningen av tjänstens art än de som fastställts ovan.

50. Sådana krav kan emellertid uppkomma om ytterligare ett villkor för avdrag ska kunna kontrolleras med stöd av uppgifterna i fakturan, nämligen den faktiska eller avsedda [24] användningen av de tjänster som förvärvats för beskattade transaktioner, vilket krävs enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet.

51. Såväl Republiken Portugal som kommissionen har i detta avseende i förevarande mål intagit ståndpunkten att specifikationen av en tjänst i en faktura måsta vara så detaljerad att det kan kontrolleras om tjänsten är avsedd för mottagarens ekonomiska verksamhet inom ramen för vilken beskattade transaktioner kan uppkomma som ger rätt till avdrag.

52. Jag delar emellertid inte denna uppfattning.

53. Det är över huvud taget inte möjligt att specificera en tjänst i en faktura så detaljerat att det av specifikationen av själva tjänsten framgår om det rör sig om en tjänst av privat eller ekonomisk karaktär. När det till exempel rör sig om en blyertspenna ger en detaljerad specifikation av tillverkaren av blyertspennans typ, egenskaper, tillstånd inte svar på frågan om den faktiskt kommer att användas för privata ändamål eller inom ramen för ekonomisk verksamhet. Huruvida avdragsrätt föreligger kan således inte enbart kontrolleras på grundval av en faktura, eftersom i princip varje tjänst kan användas såväl privat som inom ramen för ekonomisk verksamhet. Det förhåller sig även på det sättet när det gäller tjänster som förefaller vara avsedda för uppenbart privata ändamål, såsom till exempel i fråga om biobesök som i enskilda fall samtidigt kan vara avsedda för utövande av viss ekonomisk verksamhet.

19 — Se, för ett liknande resonemang, dom Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, punkt 29).

20 — Se, bland annat, dom Genius (C-342/87, EU:C:1989:635) och dom Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 39).

21 — Se ovan punkt 33.

22 — Se ovan punkt 35.

23 — Se ovan punkterna 37–39.

24 — Dom Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

54. Jag kan inte heller i förevarande fall se hur en detaljerad, men – i samband med en faktura – rimligt kort beskrivning av ”tillhandahålla juridiska tjänster” kan ge ett klart svar på frågan om klaganden i målet vid den nationella domstolen kommer att använda dessa inom ramen för ekonomisk verksamhet. Den alternativa beskrivning som Republiken Portugal förslagit som ”Ombud i domstolsförfarandet X vid domstolen Y” uppfyller inte heller kravet på att en sådan kontroll ska möjliggöras. För att kunna avgöra om det föreligger en avdragsrätt måste här nämligen även föremålet för domstolsförfarandet X fastställas.

55. Osäkerhet om huruvida en tjänst kommer att användas för förvärvarens verksamhet kan således inom ramen för en prövning enbart undanröjas helt genom förebringande av kompletterande bevisning.

56. I allmänhet ligger det visserligen i mottagarens eget intresse att få en så detaljerad beskrivning som möjligt av tjänsten av den som utfärdat fakturan för att minska den börda som förebringande av kompletterande bevisning medför vid en skatterevision av skattemyndigheten. Incitamentet att få en närmare specifikation av tjänsten föreligger emellertid utan att oklara krav gällande graden av precision vad beträffar beskrivningen av en tjänst – såsom till exempel ”under de omständigheter som föreligger i det enskilda fallet” redan i rättsligt hänseende utgör hinder mot att utöva avdragsrätten. Just av det skälet att det för att utöva avdragsrätten enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet i princip krävs att en faktura som uppfyller kraven i artikel 226 innehas, får det inte ställas längre gående krav gällande innehållet i en faktura och rättssäkerhetsprincipen måste iakttas. Framför allt när de unionsrättsliga bestämmelserna är ekonomiskt betungande – såsom här beviljande eller vägran att tillerkänna avdragsrätt – ska tillämpning av dessa bestämmelser enligt rättspraxis exakt kunna förutses av de enskilda. [25]

57. Vad avser kontrollen av huruvida mottagaren har avdragsrätt, framkommer således inte mer långtgående krav gällande uppgifterna i fakturor avseende tjänstens art.

iii) Slutsats i denna del

58. Sammanfattningsvis uppfyller därför beskrivningen av tjänsterna i fakturorna i förevarande fall inte kraven i artikel 226.6 i mervärdesskattedirektivet gällande uppgifter om tjänstens ”art” enbart om den hänskjutande domstolen konstaterar att den portugisiska lagstiftningen som är tillämplig i tvisten i målet vid den nationella domstolen föreskriver en reducerad skattesats endast för vissa juridiska tjänster.

b) Tjänstens omfattning

59. Enligt artikel 226 i mervärdesskattedirektivet ska inte enbart tjänstens ”art” anges i en faktura, utan även tjänstens ”omfattning”. Följaktligen uppkommer ytterligare en fråga, nämligen den om uppgiften som innehåller formuleringen ”juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med ett visst datum och fram till nu” eller enbart ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till nu” i tillräcklig grad beskriver de juridiska tjänsternas omfattning.

60. Tjänstens omfattning lämnar uppgifter om tjänstens ”mängd” som enligt artikel 226 i mervärdesskattedirektivet utöver tjänstens ”art” måste anges i en faktura vid leverans av varor. Därmed ger fakturan upplysning om *antalet* tillhandahållna tjänster.

61. En sådan uppgift saknas emellertid i förevarande fall.

25 — Se, bland annat, dom Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, punkt 34 och där angiven rättspraxis).

62. Uppgifter om tjänsternas omfattning kan inte heller ersättas av uppgifter om den period under vilken tjänsterna tillhandahölls. Antalet tjänster som tillhandahölls under en period framgår nämligen inte.

63. En separat uppgift om tjänstens omfattning kan möjligen vara irrelevant när tjänstens omfattning i tillräcklig grad redan framgår av beskrivningen av tjänstens art – i förevarande fall till exempel ”Ombud i domstolsförfarandet X vid domstol Y”. Detta är emellertid inte fallet i förevarande mål. Beskrivningen av tjänsternas art som ”juridiska tjänster” är nämligen så oprecis att tjänsternas omfattning inte framgår därav.

64. Uppgifterna i förevarande fall uppfyller således inte kraven i artikel 226.6 i mervärdesskattedirektivet, eftersom de inte anger de tillhandahållna tjänsternas omfattning.

2. Datum för tillhandahållandet av tjänsterna

65. Det ska vidare prövas om de uppgifter i fakturorna som innehåller formuleringen ”juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med ett visst datum och fram till nu” eller enbart ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till nu” uppfyller kraven i artikel 226 led 7 enligt vilken uppgifter om det datum då ”tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs” är obligatoriska på en faktura.

66. I de omtvistade fakturorna anges enbart en period eller ett slutdatum för flera juridiska tjänster, men de innehåller inte några enskilda datum för varje enskild tillhandahållen tjänst. Av den hänskjutande domstolens upplysningar framgår emellertid inte att tjänsterna enbart bestod i att allmänt stå till förfogande för att tillhandahålla rådgivning under en viss period.[26] Det ska tvärtom utgås från att fakturan avsåg ett antal enskilda konkret tillhandahållna tjänster.

67. Enligt artikel 223 i mervärdesskattedirektivet får en samlingsfaktura utfärdas för flera separata tillhandahållanden av tjänster. Därmed är emellertid ännu inte frågan besvarad om det räcker att i samlingsfakturan ange datumet för varje enskild tjänst eller den period inom vilken flera tjänster tillhandahölls.

68. Även i det fallet är syftet med uppgifterna i fakturan av betydelse. Som anförts ovan syftar fakturor bland annat till att säkerställa kontrollen av att den som har utfärdat fakturan har betalat korrekt skatt.[27] För detta ändamål är även uppgifter om det datum då tjänsterna tillhandahölls nödvändiga. Det är nämligen detta datum – och inte datumet för utfärdandet av fakturan – som enligt artikel 63 i mervärdesskattedirektivet i princip är avgörande för att fastställa när den beskattningsgrundande händelsen i den mening som avses i artikel 62.1 i mervärdesskattedirektivet inträffat och därmed även vilka skattebestämmelser som är tillämpliga i tidsmässigt hänseende på transaktionen.

69. Artikel 64.1 i mervärdesskattedirektivet innehåller emellertid en särskild bestämmelse för tjänster som ”ger upphov till successiva avräkningar” vilket förefaller vara fallet i förevarande mål. I det fallet anses den beskattningsgrundande händelsen inte inträffa den dag då var och en av de tillhandahållna tjänsterna tillhandahålls, utan vid utgången av de perioder som avräkningen hänför sig till. I ett sådant fall är det för att kunna kontrollera att korrekt skatt har betalats följaktligen inte nödvändigt att ange datumet för tillhandahållandet av samtliga tjänster, utan det räcker att en period anges.

70. I förevarande fall betyder det att uppgifterna som innehåller formuleringen ”juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med ett visst datum och fram till nu” uppfyller kraven i artikel 226 led 7 i mervärdesskattedirektivet, vilket däremot inte är fallet vad gäller formuleringen ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till nu” som inte innehåller något datum för när avräkningsperioden börjar.

26 — Se, avseende det fallet, dom Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 — Se ovan punkterna 37 och 38.

3. Slutsats i denna del

71. Sammanfattningsvis uppfyller de aktuella fakturorna för det första inte kraven i artikel 226.6 i mervärdesskattedirektivet på att fakturor ska innehålla uppgifter om tjänstens ”omfattning”. För det andra uppfylls inte kraven i denna bestämmelse på att fakturor ska innehålla uppgifter om tjänstens ”art” enbart för det fall att reducerade skattesatser i den portugisiska lagstiftningen endast föreskrevs för vissa juridiska tjänster. För det tredje är inte kraven i artikel 226 led 7 i mervärdesskattedirektivet gällande uppgifter om datum för tillhandahållandet av tjänsten uppfyllda i den mån fakturorna inte innehåller några uppgifter om det datum då respektive avräkningsperiod började.

B – *Avdragsrätt*

72. Det är för det andra nödvändigt att klargöra vilken påverkan den omständigheten att en faktura inte innehåller samtliga uppgifter som krävs enligt artikel 226 leden 6 och 7 i mervärdesskattedirektivet har på mottagarens utövande av avdragsrätten.

73. Den hänskjutande domstolen vill framför allt få klarhet i huruvida det för att kunna utöva avdragsrätten räcker att den mottagare som vill göra avdrag kompletterar de uppgifter som saknas i fakturan med andra handlingar. Skattemyndigheten har enligt portugisisk rätt nämligen möjlighet att ålägga den beskattningsbara person som gör gällande avdragsrätt att inge kompletterande upplysningar. Klaganden i det nationella målet har också lämnat in sådana kompletterande upplysningar till den portugisiska skattemyndigheten.

74. Jag tolkar den hänskjutande domstolens redogörelse för tvisten i målet vid den nationella domstolen på så sätt att samtliga materiella villkor för avdragsrätten i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet är uppfyllda i förevarande fall. Det är enbart fakturan som inte uppfyller de lagstadgade kraven. Det ska därmed prövas om enbart den omständigheten att en faktura inte innehåller alla de uppgifter som är obligatoriska enligt artikel 226 leden 6 och 7 i mervärdesskattedirektivet utgör hinder mot att utöva avdragsrätten.

1. Villkoren för utövande av avdragsrätten

75. För att besvara denna fråga krävs en tolkning av artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet i vilken utövandet av avdragsrätten regleras. Enligt denna bestämmelse ska den beskattningsbara personen för att kunna utöva sin avdragsrätt enligt artikel 168 a ”inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236”.

76. Lydelsen av denna lagbestämmelse är klar. Om den beskattningsbara personen inte innehar någon faktura som uppfyller kraven i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet kan han visserligen ha avdragsrätt enligt artikel 168 a. Enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet kan han emellertid inte *utöva* denna rättighet så länge han inte innehar en faktura som uppfyller kraven i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

77. Detta strikta krav på innehav av en faktura som upprättats i vederbörlig ordning för att kunna utöva avdragsrätten betonas i systematiskt hänseende i artikel 181 i mervärdesskattedirektivet som avser utövande av avdragsrätten vid gemenskapsinterna förvärv av varor mot betalning enligt artikel 168 c. För att kunna utöva avdragsrätten i det fallet ska den beskattningsbara personen enligt artikel 178 c också ”inneha en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236”. Enligt artikel 181 i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna emellertid ändå bevilja en beskattningsbar person som inte innehar någon faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 avdrag. Någon sådan bestämmelse finns däremot inte för avdrag vid förvärv av tjänster mot betalning som det

rör sig om i förevarande fall. *E contrario* kan slutsatsen dras att medlemsstaterna, i förevarande, fall enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet inte får bevilja avdrag enligt unionslagstiftningen om den beskattningsbara personen inte innehar en faktura som har upprättats i vederbörlig ordning enligt artikel 226.

78. Det principiella kravet på innehav av en faktura som upprättats i vederbörlig ordning för att kunna utöva avdragsrätten i fråga om tjänster mot betalning har även bekräftats i domstolens praxis.

79. Ett fall där bristfälliga fakturor utfärdats ska skiljas från ett åsidosättande av övriga formella krav som enligt rättspraxis inte påverkar avdragsrätten, såsom till exempel när tjänsteleverantören [28] eller förvärvaren [29] underlåtit att registrera sig för mervärdesskatt eller när bokföringsskyldigheten åsidosatts. [30] När det gäller sådana formella krav finns det nämligen ingen bestämmelse motsvarande den i artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet enligt vilken det för att kunna utöva avdragsrätten är nödvändigt att inneha en faktura som upprättats i vederbörlig ordning innehas.

80. Den rättsliga situationen för det formella krav som avser fakturor är speciell. Domstolen har av det skälet i fast rättspraxis även slagit fast att det för att utöva avdragsrätten krävs att fakturan innehåller de uppgifter som föreskrivs i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet. [31] Det är enbart förbjudet för medlemsstaterna att som krav för att få utöva avdragsrätten föreskriva *andra* krav gällande innehållet i fakturan, vilka över huvud taget inte nämns i mervärdesskattedirektivet. [32]

81. Vad beträffar transaktioner som omfattas av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet har domstolen visserligen i flera domar framhållit att mervärdesskatten får dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav [33] och har såtillvida delvis även ansett att uppgifterna i fakturor endast ska betraktas som irrelevanta formella krav. [34]

82. Ovannämnda rättspraxis kan emellertid inte överföras till förevarande fall. För det första utgör förfarandet för omvänd betalningsskyldighet ett särskilt fall där köparen samtidigt är den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt *och* som kan utöva avdragsrätt. En faktura kan inte fylla en sådan funktion som beskrivs i förevarande fall om emellertid den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt och den person som gör avdrag är en och samma person. [35] I de fall som avgjordes av domstolen krävdes för att kunna utöva avdragsrätten enligt unionslagstiftningen vidare enbart att ”de regler som har fastställts av varje medlemsstat [iakttas]”. [36] I unionens mervärdesskattelagstiftning fastställdes således inte för dessa fall som omfattades av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet att det för utövandet av avdragsrätten krävs att en faktura som upprättats i vederbörlig ordning innehas.

28 — Dom Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punkt 36) och dom PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 40).

29 — Dom Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkterna 42–51) och dom Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 58–61).

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

31 — Dom Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, punkt 32), dom Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 47) och dom PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 40), se avseende det tidigare rättsläget även dom Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, punkterna 25–36).

32 — Dom Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 42) och dom Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 51).

33 — Dom Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 63), dom Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42), dom EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punkt 71) och dom Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punkt 35), se, bland annat, dom Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punkt 51).

34 — Dom Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punkterna 39–46) och dom Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, punkterna 38–42).

35 — Se ovan punkterna 32–57.

36 — Enligt artikel 18.1 d i sjätte direktivet och artikel 178 f i mervärdesskattedirektivet.

83. Den omständigheten att domstolen i ett enskilt fall i domen Polski Trawertyn överförde nämnda rättspraxis, som i sig avser det särskilda fallet där förfarandet för omvänd betalningsskyldighet är tillämpligt, till artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet som är tillämplig i förevarande fall [37] saknar betydelse här.

84. Det är nämligen uppenbart att domstolen i den domen enbart avsåg att fastställa att uppgiften om rättslig föregångare i fakturan vid ett rättsligt efterträdande inte kan utgöra hinder för den rättsliga efterträdaren att utöva avdragsrätt. [38] I det fallet kunde således inte en befintlig men felaktig uppgift i fakturan hindra utövandet av avdragsrätten enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet.

85. I förevarande fall rör det sig emellertid inte enbart om en felaktig uppgift, utan om att obligatoriska uppgifter helt saknas i en faktura. Det är en sak när de uppgifter som är obligatoriska enligt artikel 226 i mervärdesskattedirektivet över huvud taget inte anges eller enbart anges i otillräcklig grad och en helt annan sak när de anges, men är felaktiga. [39] I det förstnämnda fallet är kraven i artikel 178 a jämförd med artikel 226 i mervärdesskattedirektivet inte ens uppfyllda i formellt hänseende.

86. För att förhindra att motstridighet uppkommer med domstolens ovannämnda praxis enligt vilken det för att kunna utöva avdragsrätt krävs att en faktura innehas som uppfyller kraven i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet är en restriktiv tolkning av domen Polski Trawertyn nödvändig. [40]

87. I förevarande fall utgör därmed den omständigheten att fakturorna inte uppfyller kraven i artikel 226 leden 6 och 7 i mervärdesskattedirektivet enligt artikel 178 a i princip hinder mot att utöva avdragsrätten. För att kunna utnyttja sin avdragsrätt krävs att den beskattningsbara personen i det fallet uppmanar den som utfärdat fakturan att rätta den. [41]

2. Komplettering med ytterligare uppgifter

88. Oberoende av vad som anförts ovan uppkommer frågan om tillhandahållande av kompletterande uppgifter i samband med en skatterevision kan ersätta de uppgifter som saknas i fakturan.

a) Faktura bestående av flera handlingar

89. Det ska i detta avseende inledningsvis påpekas att kompletterande handlingar själva kan vara del av fakturan i den mening som avses i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

90. Av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet framgår nämligen inte att en faktura ska bestå av en enda handling. Av legaldefinitionen i artikel 218 i mervärdesskattedirektivet följer att ”alla dokument eller meddelanden i pappersform eller i elektronisk form” som uppfyller villkoren i kapitel 3 avseende ”Fakturering” godtas som fakturor. Detta utesluter inte att en faktura kan bestå av flera handlingar.

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

38 — Dom Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 46) med hänvisning till generaladvokaten Cruz Villalóns förslag till avgörande i målet Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2011:592, punkt 72).

39 — Se, avseende sistnämnda fall, även, dom Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punkterna 31 och 32), å ena sidan, och beslut Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, punkt 42), å andra sidan.

40 — Se ovan punkt 80.

41 — Dom Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punkterna 43 och 44 och dom Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, punkt 34).

91. För det fall att en faktura består av flera handlingar måste det emellertid finnas en tillräcklig innehållsmässig anknytning mellan den ena handling och den andra handlingen. Detta framgår av en analog tillämpning av artikel 219 i mervärdesskattedirektivet. Enligt ovannämnda bestämmelse ska ”[v]arje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan” likställas med en faktura. När innehållet i en faktura således först kan fastställas med stöd av flera handlingar, måste i vart fall en av handlingarna innehålla en tillräcklig hänvisning till den andra handlingen. I annat fall skulle innehållet av en faktura inte framgå av fakturan i sig, utan skulle enbart grunda sig på den beskattningsbara personens påstående att de två handlingarna anknyter till varandra. Handlingarna skulle därigenom emellertid inte kunna fylla den ovannämnda kontrollfunktion som fakturan har. [42]

92. Mot bakgrund av vad som anförts ovan ankommer det på den hänskjutande domstolen i förekommande fall att pröva om de handlingar som klaganden ingett i samband med skatterevisionen, såvida de också härrör från den som utfärdat fakturan, kan betraktas som en del av fakturan.

b) Proportionalitetsprincipen

93. Om den hänskjutande domstolen emellertid konstaterar att de kompletterande handlingarna inte ska betraktas som del av en faktura i den mening som avses i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet, uppkommer frågan om innehållet i de aktuella ofullständiga fakturorna trots detta kan kompletteras med ytterligare uppgifter för att avdragsrätt ska kunna utövas.

94. Det har visserligen redan slagits fast att artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet i princip innebär ett förbud mot avdrag om inte en faktura som upprättats i vederbörlig ordning innehas, vilket innebär att den beskattningsbara person som vill göra avdrag först måste få en faktura rättad av den som utfärdat fakturan. [43] Vid tolkningen av denna bestämmelse ska emellertid även proportionalitetsprincipen beaktas. [44] Enligt denna princip får en bestämmelse som antagits av unionens institutioner inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de mål som eftersträvas med bestämmelsen. [45]

95. Om uppfyllandet av de materiella villkoren för avdragsrätt enligt artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet inte ifrågasätts i ett fall som det förevarande på grund av att kompletterande uppgifter har lämnats, måste således det andra kravet som föreskrivs i artikel 178 a på innehav av en faktura som uppfyller kraven i artikel 226 syfta till att uppnå ett bestämt syfte och får inte heller vara orimligt betungande för den beskattningsbara personen.

96. Det ska inledningsvis fastställas att det är uppenbart att den kontrollfunktion som en faktura har i ett sådant fall där det inte längre ifrågasätts om de materiella villkoren för avdragsrätt är uppfyllda är obsolet, i den mån som den syftar till att kontrollera att avdragsrätt föreligger. [46] Det skulle således vara oproportionerligt att av en beskattningsbar person som gör gällande sin avdragsrätt kräva att denne får den som utfärdat fakturan att komplettera denna.

42 — Se ovan punkterna 32–57.

43 — Se ovan punkt 87.

44 — Se, avseende principen om tolkning i enlighet med primärrätten, bland annat, dom Sturgeon m.fl. (C-402/07, EU:C:2009:716, punkt 48), dom Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, punkt 43), dom Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, punkt 32) och dom kommissionen/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, punkt 40).

45 — Se, bland annat, dom Omega Air m.fl. (C-27/00 och C-122/00, EU:C:2002:161, punkt 62), dom Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, punkt 45) och dom Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, punkt 29).

46 — Se ovan, punkterna 46–57.

97. Såsom anförts ovan syftar fakturan emellertid även till att säkerställa kontrollen av att den som har utfärdat fakturan betalar korrekt skatt.[47] I förevarande fall innehar sistnämnda enbart en kopia av en faktura som inte uppfyller kraven i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet. Fakturan och framför allt den rättade fakturan fyller således fortfarande en kontrollfunktion. För det första innebär nämligen mottagarens begäran om rättelse av fakturan att den som har utfärdat fakturan själv tvingas att kontrollera om den skatt han eller hon har betalat för den tjänst för vilken avdrag gjorts är korrekt. För det andra erhåller även den skattemyndighet som är behörig för den som har utfärdat fakturan till följd av rättelsen av fakturan en bättre grund för bedömning av om den som har utfärdat fakturan har betalat korrekt skatt för sitt tillhandahållande.

98. Med avseende på den kontrollfunktion som fakturan fyller hos den som har utfärdat fakturan är det därmed i princip även i ett sådant fall som det förevarande proportionerligt att kräva att den beskattningsbara personen måste få sin avtalspart att vidta rättelse av fakturan för att kunna utöva sin avdragsrätt. Detta gäller i vart fall när kravet på en sådan rättelse inte medför en ändring av innehållet i avdragsrätten. Under föreliggande omständigheter kan det vara nödvändigt att göra en annan bedömning om domstolen i ett mål som är parallellt anhängigt vid domstolen[48] drar slutsatsen att rättelsen av en faktura – som vid första anblicken strider mot artikel 167 i mervärdesskattedirektivet – kan medföra att avdragsrätten kan utövas senare.[49]

99. Oavsett detta kan emellertid ett undantag från kravet på rättelse av en faktura för att kunna utnyttja avdragsrätten komma i fråga för det fall att en rättelse av fakturan inte längre kan fylla sin kontrollfunktion hos den som har utfärdat fakturan. Detta kan framför allt antas när det bolag som utfärdat fakturan redan har avvecklats på grund av att det saknar tillgångar. Det finns i det fallet ingen anledning att kontrollera att den som utfärdat fakturan att har betalat korrekt skatt. Det skulle vara oproportionerligt att här insistera på en meningslös rättelse.[50] Frågan huruvida detsamma även gäller om den som utfärdat fakturan skulle vägra att vidta rättelse behöver inte avgöras i förevarande fall.

100. Enligt den hänskjutande domstolens beskrivning finns det nämligen inte något som tyder på sådana exceptionella situationer. Av det skälet är det i förevarande fall inte oproportionerligt att av klaganden i tvisten i målet vid den nationella domstolen kräva att den för att kunna utöva avdragsrätten får den som utfärdat fakturan att vidta rättelse av denna så att den uppfyller kraven i artikel 226 i mervärdesskattedirektivet.

3. Slutsats i denna del

101. Av vad som anförts ovan dras slutsatsen att det för utövandet av avdragsrätten enligt artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet i princip inte räcker att den mottagare som vill göra avdrag kompletterar de uppgifter som saknas i fakturan men andra upplysningar om det härvidlag inte rör sig om handlingar som själva är del av fakturan. Det förhåller sig på annat sätt endast i de fall där en rättelse av fakturan inte länge kan fylla sin kontrollfunktion med avseende på den som utfärdar fakturan.

47 — Se ovan, punkterna 32–45.

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

49 — Till exempel på grundval av medlemsstaternas befogenheter enligt artiklarna 180 och 182 i mervärdesskattedirektivet.

50 — Detta strider inte mot de uttalande som gjordes i domen Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) som skenbart enbart avser verkningarna av felaktiga fakturor men som i själva verket rör de materiella kraven gällande avdrag.

VI – **Förslag till avgörande**

102. Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska den tolkningsfråga som Tribunal Arbitral Tributário (Skiljenämnd på skatteområdet, Portugal) har hänskjutit besvaras enligt följande:

1. En faktura som enbart innehåller formuleringen ”tillhandahållna juridiska tjänster” för att ange tjänstens art uppfyller kraven i artikel 226 led 6 i direktiv 2001/112/EG, såvida inte den nationella rätten, i enlighet med unionsrätten, föreskriver att vissa juridiska tjänster ska behandlas olika i mervärdesskattehänseende.

2. En faktura som enbart innehåller specifikationen ”juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med ett visst datum och fram till nu” eller enbart ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till nu” för att ange tjänstens omfattning uppfyller inte kraven i artikel 226.6 i direktiv 2006/112/EG.

3. En faktura som enbart innehåller specifikationen ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till nu” för att ange datumet för tillhandahållandet av tjänsten uppfyller inte kraven i artikel 226.6 i direktiv 2006/112/EG.

4. För att kunna utöva avdragsrätten enligt artikel 178 a i direktiv 2006/112/EG räcker det i princip inte att mottagaren av fakturan kompletterar de uppgifter som saknas i en faktura i strid med artikel 226.6 eller 226.7 i direktiv 2006/112/EG med andra uppgifter om det därvid inte rör sig om handlingar som själva anses utgöra del av fakturan. Om fakturan inte rättas kan avdragsrätt i det fallet endast utövas om den rättade fakturan ändå inte kan fylla sin kontrollfunktion med avseende på den som utfärdat fakturan.