Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 15 september 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artikel 178 a — Avdragsrätt — Utövandevillkor — Artikel 226 leden 6 och 7 — Uppgifter som obligatoriskt ska anges på fakturor — De tillhandahållna tjänsternas omfattning och art — Datum då tjänsten tillhandahålls”

I mål C-516/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen i skattetvister (Centrum för skiljenämnder i förvaltningsrättsliga mål), Portugal) genom beslut av den 3 november 2014, som inkom till domstolen den 17 november 2014, i målet

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

mot

Autoridade Tributária e Aduaneira,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz samt domarna C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (referent) och K. Jürimäe,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 januari 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, genom P. Braz, advogado,

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, R. Campos Laires och A. Cunha, samtliga i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom T. Henze, i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

— Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och P. Guerra e Andrade, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 18 februari 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 178 a och 226 led 6 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1).

2 Denna begäran har framställts i ett mål mellan Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (nedan kallat Barlis) och Autoridade Tributária e Aduaneira (skatte- och tullmyndigheten, Portugal), angående den senares vägran att medge avdrag för den mervärdesskatt som Barlis erlagt i egenskap av mottagare av juridiska tjänster som tillhandahållits av en advokatbyrå, med anledning av att de fakturor som denna byrå utfärdat inte uppfyller de formkrav som föreskrivs i den nationella lagstiftningen.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 I artikel 64.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”När andra leveranser av varor än sådana som avser uthyrning av en vara under en viss period eller avbetalningsförsäljning av varor i enlighet med artikel 14.2 b och tillhandahållanden av tjänster ger upphov till successiva avräkningar eller successiva betalningar, skall dessa leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster anses äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till.”

4 Av artikel 168 i detta direktiv framgår följande:

”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 honom av en annan beskattningsbar person.

…”

5 Artikel 178 i samma direktiv har följande lydelse:

”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.

…”

6 I artikel 219 i samma direktiv anges att varje handling eller meddelande med ändring av den ursprungliga fakturan och med en särskild och otvetydig hänvisning till den ursprungliga fakturan skall likställas med en faktura.

7 Av artikel 220 i direktiv 2006/112 framgår följande:

”Varje beskattningsbar person skall se till att en faktura i följande fall utfärdas av honom själv, av förvärvaren eller, i hans namn och för hans räkning, av en tredje person:

1. För leveranser av varor eller tillhandahållanden av tjänster som han gjort till en annan beskattningsbar person eller till en icke beskattningsbar juridisk person.

…”

8 I artikel 226 i direktivet föreskrivs 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.

…”

9 Artikel 273 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”Medlemsstaterna får införa andra skyldigheter som de finner nödvändiga för en riktig uppbörd av mervärdesskatten och för förebyggande av bedrägeri med förbehåll för kravet på likabehandling av inhemska transaktioner och transaktioner som utförs mellan medlemsstater av beskattningsbara personer och på villkor att dessa skyldigheter inte i handeln mellan medlemsstaterna leder till formaliteter i samband med en gränspassage.

Möjligheten i första stycket får inte användas för att införa ytterligare krav avseende fakturering utöver dem som anges i kapitel 3.”

Portugisisk rätt

10 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att det i artikel 36.5 b i código do IVA (mervärdesskattelagen) anges att fakturorna ska innehålla ”den sedvanliga benämningen på de levererade varorna eller de tillhandahållna tjänsterna, samt de uppgifter som krävs för att avgöra vilken skattesats som är tillämplig”.

11 Det är endast när en faktura uppfyller bland annat de villkor som anges i denna bestämmelse i mervärdesskattelagen som det, i enlighet med artikel 19.2 a och 19.6 i samma lag, finns en rätt till avdrag för den mervärdesskatt som angetts på fakturan.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 Barlis, vars säte är beläget i Lissabon (Portugal), driver hotell med restauranger.

13 Mellan år 2008 och år 2010 beställde Barlis juridiska tjänster från en advokatfirma (nedan kallade de juridiska tjänsterna i fråga), för vilka fyra fakturor upprättades (nedan kallade fakturorna i fråga) som innehöll följande uppgifter:

— Faktura nr 02170/2008, utfärdad den 26 augusti 2008: ”Juridiska tjänster som tillhandahållits från och med den 1 december 2007 och fram till i dag”.

— Faktura nr 32100478, utfärdad den 17 december 2008: ”Arvode för juridiska tjänster som tillhandahållits från och med juni månad och fram till i dag”.

— Faktura nr 32101181, utfärdad den 29 april 2009: ”Arvode för juridiska tjänster som tillhandahållits fram till i dag”.

— Faktura nr 32104126, utfärdad den 2 juni 2010: ”Arvode för juridiska tjänster som tillhandahållits från och med den 1 november 2009 och fram till i dag”.

14 Barlis utnyttjade sin rätt till avdrag för den mervärdesskatt som angavs på dessa fakturor.

15 Med anledning av en ansökan om återbetalning som inlämnats av Barlis inledde de behöriga myndigheterna en granskning avseende åren 2008–2011. Efter denna granskning fann dessa myndigheter att Barlis inte hade rätt att dra av den mervärdesskatt som var hänförlig till de juridiska tjänsterna i fråga med anledning av att de uppgifter som angavs på fakturorna i fråga, vilka utfärdats av Barlis advokater, var otillräckliga. Myndigheterna föreslog därför en korrigering av mervärdesskatten med 8 689,49 euro, vilket motsvarade de mervärdesskattebelopp som dragits av för dessa juridiska tjänster.

16 Barlis informerades om möjligheten att utnyttja sin rätt att yttra sig innan beslut fattades och ingav då bilagor med en närmare specifikation av de juridiska tjänsterna i fråga.

17 De behöriga myndigheterna vidhöll emellertid de föreslagna ändringarna, på grund av den ofullständiga karaktären hos fakturorna i fråga. Enligt dessa myndigheter kan de formella bristerna inte avhjälpas genom att inge bilagor som innehåller de uppgifter som saknas, eftersom dessa inte utgör ”handlingar som motsvarar” fakturorna. De ”motsvarande handlingar” som nämns i lagen måste nämligen själva uppfylla alla villkoren i artikel 36.5 i mervärdesskattelagen, vilket inte är fallet vad gäller en enkel bilaga.

18 Den 31 maj 2013 ingav Barlis en begäran om omprövning av beslutet. Beslutet fastställdes emellertid genom beslut av den 25 september 2013 med anledning av att uppgiften ”juridiska tjänster” i fakturorna i fråga varken uppfyllde kraven i artikel 226 led 6 i direktiv 2006/112, eller kraven i de nationella bestämmelser genom vilka direktivet genomförts, eftersom denna formulering inte närmare angav vilka tjänster som hade tillhandahållits, omfattningen av varje tjänst eller tjänsternas totala omfattning.

19 Efter det att begäran om omprövning avslagits ansökte Barlis, den 30 december 2013, om att en skiljenämnd med en ensamdomare skulle inrättas.

20 Mot denna bakgrund har den hänskjutande domstolen, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen i skattetvister (Centrum för skiljenämnder i förvaltningsrättsliga mål), Portugal) påpekat att det ankommer på den att avgöra om uppgifterna i

fakturorna i fråga uppfyller villkoren som ställs i artikel 36.5 b i mervärdesskattelagen, enligt vilken fakturorna ska innehålla ”den sedvanliga benämningen på de levererade varorna eller de tillhandahållna tjänsterna, samt de uppgifter som krävs för att avgöra vilken skattesats som är tillämplig”.

21 Den hänskjutande domstolen har emellertid framhållit att tolkningen av den nationella lagstiftningen ska vara förenlig med artikel 226 i direktiv 2006/112, vilken på ett uttömmande sätt räknar upp vilka uppgifter som i mervärdesskattehänseende ska anges på de fakturor som utfärdas, däribland, i led 6 i denna bestämmelse, ”de levererade varornas mängd och art eller de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art”.

22 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Skiljedomstolen i skattetvister (Centrum för skiljenämnder i förvaltningstvister), Portugal) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 226 led 6 i direktiv [2006/112] tolkas så, att [skatte- och tullmyndigheten] … får anse att en faktura som innehåller uppgiften ”*juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med ett visst datum och fram till i dag*” eller enbart ”*juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till i dag*” *inte är tillräckligt specificerad*, trots att myndigheten enligt samarbetsprincipen kan få fram de kompletterande uppgifter som den anser nödvändiga för att få bekräftat att transaktionerna har ägt rum och för att få en närmare beskrivning av dem?”

Prövning av tolkningsfrågan

23 Inledningsvis ska det erinras om att tolkningsfrågan endast uttryckligen hänvisar till artikel 226 led 6 i direktiv 2006/112. För att kunna ge den hänskjutande domstolen ett användbart svar, så att den kan avgöra det mål som är anhängigt vid den, är det dock av vikt att även inkludera artiklarna 178 a och 226 led 7 i direktiv 2006/112 i bedömningen. I detta hänseende ska det erinras om att EU-domstolen ska tolka alla bestämmelser i unionsrätten som de nationella domstolarna behöver för att avgöra de mål som de ska pröva, även om dessa bestämmelser inte är uttryckligen angivna i de frågor som dessa domstolar har ställt (dom av den 16 juli 2015, Abcur, C-544/13 och C-545/13, EU:C:2015:481, punkt 33).

24 Den fråga som har ställts av den hänskjutande domstolen består av två delar, som ska behandlas var för sig. Genom den första delfrågan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 226 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att fakturor som endast innehåller uppgiften ”juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med [ett visst datum] och fram till i dag” eller ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till i dag”, såsom de i det nationella målet, är förenliga med de krav som anges i leden 6 och 7 i denna artikel. Genom den andra delfrågan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artikel 178 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det är oförenligt med denna bestämmelse att de nationella skattemyndigheterna kan neka avdragsrätt för mervärdesskatt av den enda anledningen att den beskattningsbara personen innehar en faktura som inte uppfyller de villkor som ställts i artikel 226 leden 6 och 7 i detta direktiv, trots att dessa skattemyndigheter har tillgång till all den information som är nödvändig för att kontrollera om de materiella villkoren för att utöva denna rätt är uppfyllda.

Den första delfrågan – förenligheten med artikel 226 leden 6 och 7 i direktiv 2006/112

25 Inledningsvis erinrar domstolen om att det i artikel 226 i direktiv 2006/112 anges att det endast är de uppgifter som nämns i artikeln som obligatoriskt ska anges för mervärdesskatteändamål på fakturor som utfärdas i enlighet med artikel 220 i nämnda direktiv, såvida inte annat följer av särskilda bestämmelser i direktivet. Det är följaktligen inte tillåtet för medlemsstaterna att, som villkor för

utövande av avdragsrätten för mervärdesskatt, ställa sådana krav på fakturans innehåll som inte uttryckligen anges i bestämmelserna i direktiv 2006/112 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, punkterna 40 och 41).

26 För det första krävs det enligt artikel 226 led 6 i direktiv 2006/112 att fakturan innehåller uppgifter om de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art. Av ordalydelsen av denna bestämmelse framgår således att det är obligatoriskt att ange de tillhandahållna tjänsternas omfattning och art, men det framgår inte att det är nödvändigt att ge en uttömmande beskrivning av de specifika tjänster som tillhandahålls.

27 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkterna 30, 32 och 46 i sitt förslag till avgörande är syftet med de uppgifter som obligatoriskt ska anges på en faktura att möjliggöra för skattemyndigheterna att kontrollera betalningen av den skatt som ska erläggas och, i förekommande fall, om det föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt. Det är därmed mot bakgrund av detta syfte som det ska bedömas om sådana fakturor som dem i det nationella målet uppfyller kraven i artikel 226 led 6 i direktiv 2006/112.

28 Tjänsterna i det nationella målet betecknas i fakturorna i fråga som ”juridiska tjänster”. Detta begrepp omfattar emellertid – såsom Portugals regering har förklarat i sina skriftliga yttranden – ett stort spektrum av tjänster, bland annat sådana som inte nödvändigtvis är hänförliga till den ekonomiska verksamheten. Av detta följer att uppgiften ”juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med [ett visst datum] och fram till i dag” eller ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till i dag” inte förefaller ge tillräckligt detaljerad information om arten av de tillhandahållna tjänsterna. Dessutom är denna uppgift så allmän att den inte förefaller klargöra omfattningen av de tillhandahållna tjänsterna, av de skäl som generaladvokaten angett i punkterna 60–63 i sitt förslag till avgörande. Nämnda uppgift uppfyller därmed inte, vid en första anblick, villkoren i artikel 226 led 6 i direktiv 2006/112, vilket det dock ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

29 För det andra krävs det enligt artikel 226 led 7 i direktiv 2006/112 att fakturan innehåller det datum då tillhandahållandet av tjänster utförs eller slutförs.

30 Detta krav ska även tolkas mot bakgrund av det syfte som eftersträvas genom införandet av kravet att vissa uppgifter obligatoriskt ska anges på fakturan, som föreskrivs i artikel 226 i direktiv 2006/112. Såsom påpekats i punkt 27 ovan syftar detta krav till att göra det möjligt för skattemyndigheterna att kontrollera betalningen av den skatt som ska erläggas och, i förekommande fall, om det föreligger avdragsrätt för mervärdesskatt. Datumet för tillhandahållandet av de tjänster som anges i nämnda faktura gör det därför möjligt att kontrollera när den beskattningsgrundande händelsen inträffade och, därmed, att fastställa de skatterättsliga bestämmelser som, i tidshänseende, ska tillämpas på den transaktion som denna handling avser.

31 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att de juridiska tjänsterna som anges på fakturorna som är i fråga i det nationella målet är föremål för successiva avräkningar eller successiva betalningar. I artikel 64 i direktiv 2006/112 föreskrivs att sådana tillhandahållanden av tjänster anses äga rum vid utgången av de perioder som dessa avräkningar eller betalningar hänför sig till. För att uppfylla kraven i artikel 226 led 7 i direktiv 2006/112 är det därför av yttersta vikt att dessa perioder anges på fakturorna för sådana tillhandahållanden.

32 I detta hänseende ska det erinras om att fakturorna i fråga avseende ”juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med [ett visst datum] och fram till i dag”, tycks ange avräkningsperioden. En av fakturorna i fråga innehåller dock endast uppgiften ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till i dag”. På denna faktura anges inte startdatum för perioden i fråga och det går därmed inte att fastställa den period till vilken avräkningen i fråga hänför sig.

33 Domstolen finner följaktligen att en faktura som endast innehåller uppgiften ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till i dag”, utan att ange något datum för avräkningsperiodens början, inte uppfyller kraven i artikel 226 led 7 i direktiv 2006/112.

34 Det ankommer dock på den hänskjutande domstolen – om den konstaterar att fakturorna i fråga inte uppfyller de krav som framgår av artikel 226 leden 6 och 7 i detta direktiv – att kontrollera om de bilagor som Barlis lämnat in innehåller en närmare specifikation av de juridiska tjänster som är i fråga i det nationella målet och om de, såsom handlingar som ändrar den ursprungliga fakturan och innehåller en särskild och otvetydig hänvisning till denna, kan likställas med en sådan faktura som avses i artikel 219 i direktivet.

35 Mot bakgrund av ovanstående ska den första delfrågan besvaras enligt följande. Artikel 226 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att fakturor som enbart innehåller uppgiften ”juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med [ett visst datum] och fram till i dag”, såsom de i det nationella målet, inte, vid en första anblick, uppfyller kraven som anges i led 6 i denna artikel och att fakturor som enbart innehåller uppgiften ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till i dag”, vid en första anblick, varken uppfyller de krav som anges i led 6 eller de krav som anges i led 7 i nämnda artikel, vilket det dock ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Den andra delfrågan – konsekvenserna av att en faktura inte uppfyller villkoren i artikel 226 leden 6 och 7 i direktiv 2006/112 för utövande av avdragsrätten för mervärdesskatt

36 Genom den andra delfrågan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i vilka konsekvenser ett åsidosättande av artikel 226 leden 6 och 7 i direktiv 2006/112 får för utövandet av avdragsrätten för mervärdesskatt.

37 Det följer av domstolens fasta praxis att beskattningsbara personers rätt att, från den mervärdesskatt som de är skyldiga att betala in, dra av den mervärdesskatt som de ska betala eller har betalat vid ingående förvärv av varor och tjänster, utgör en grundläggande princip i det gemensamma system för mervärdesskatt som har inrättats genom unionslagstiftningen (dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 23 och där angiven rättspraxis).

38 Domstolen har vid upprepade tillfällen slagit fast att avdragsrätten i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112 utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 24 och där angiven rättspraxis).

39 Syftet med avdragssystemet är att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

40 Vad gäller de materiella villkoren för att rätt till avdrag för mervärdesskatt ska föreligga framgår det av artikel 168 a i direktiv 2006/112 att de varor eller tjänster som åberopats som grund för sådant avdrag ska ha använts av den beskattningsbara personen i ett senare led i samband med dennes skattepliktiga transaktioner och att dessa varor eller tjänster ska ha levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

41 Vad gäller de formella villkoren för att utnyttja en sådan rätt anges i artikel 178 a i direktiv 2006/112 att avdragsrätten förutsätter innehav av en faktura, upprättad i enlighet med artikel 226 i samma direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 mars 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 41, och dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 29).

42 Domstolen har tidigare slagit fast att den ingående mervärdesskatten, enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet, måste få dras av när de materiella villkoren är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Om skattemyndigheten således förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella kraven är uppfyllda, kan den inte uppställa ytterligare villkor, för den beskattningsbara personens rätt att göra avdrag för denna mervärdesskatt, som kan leda till att avdragsrätten inte kan utövas (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42; dom av den 1 mars 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 43, och dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkterna 58 och 59 samt där angiven rättspraxis).

43 Av detta följer att skattemyndigheten inte får neka rätt till avdrag för mervärdesskatt enbart på grund av att en faktura inte uppfyller villkoren som ställs i artikel 226 leden 6 och 7 i direktiv 2006/112, när den förfogar över alla de uppgifter som behövs för att fastställa att de materiella villkoren avseende denna rätt är uppfyllda.

44 Skattemyndigheten får inte begränsa sig till att endast kontrollera fakturan i sig, utan måste även beakta ytterligare information som lämnas av den beskattningsbara personen. Detta konstaterande vinner stöd i artikel 219 i direktiv 2006/112, enligt vilken varje handling som ändrar den ursprungliga fakturan och har en särskild och otvetydig hänvisning till denna, ska likställas med en faktura.

45 I det nationella målet ankommer det således på den hänskjutande domstolen att beakta all information i fakturorna i fråga och i de bilagor som getts in av Barlis, för att avgöra om de materiella villkoren för avdragsrätt är uppfyllda.

46 I detta avseende ska det, för det första, understrykas att det ankommer på en beskattningsbar person som begär avdrag för mervärdesskatt att visa att den uppfyller villkoren för rätt till ett sådant avdrag (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, Evita-K, C-78/12, EU:C:2013:486, punkt 37). Skattemyndigheterna får därmed kräva av den beskattningsbara personen att denne själv förebringar den bevisning som de anser vara nödvändig för bedömningen av om det yrkade avdraget skall medges eller ej (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 september 2007, Twoh International, C-184/05, EU:C:2007:550, punkt 35).

47 För det andra ska det påpekas att medlemsstaterna har behörighet att föreskriva sanktionsåtgärder om inte de formella villkoren för utövande av avdragsrätten för mervärdesskatt iakttas. Med stöd av artikel 273 i direktiv 2006/112 får medlemsstaterna vidta åtgärder i syfte att säkerställa riktig uppbörd av skatt och till förebyggande av skatteundandragande på villkor att dessa åtgärder inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa syften och inte äventyrar principen om mervärdesskattens neutralitet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 62).

48 Unionsrätten utgör i synnerhet inte hinder för att medlemsstaterna för åsidosättande av de formella kraven, i förekommande fall, föreskriver sanktioner i form av avgifter eller någon annan ekonomisk påföljd som står i proportion till överträdelsens svårighetsgrad (se, för ett liknande resonemang, dom av den 9 juli 2015, Salomie och Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 63 och där angiven rättspraxis).

49 Mot bakgrund av det ovan anförda ska den andra delfrågan besvaras på följande sätt. Artikel 178 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det är oförenligt med denna bestämmelse att de nationella skattemyndigheterna kan neka avdragsrätt för mervärdesskatt enbart på grund av att den beskattningsbara personen innehar en faktura som inte uppfyller villkoren i artikel 226 leden 6 och 7 i detta direktiv, när dessa skattemyndigheter har tillgång till all den information som är nödvändig för att kontrollera att de materiella villkoren för att utöva denna rätt är uppfyllda.

Rättegångskostnader

50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 226 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att fakturor som enbart innehåller uppgiften ”juridiska tjänster som har tillhandahållits från och med [ett visst datum] och fram till i dag”, såsom de i det nationella målet, inte, vid en första anblick, uppfyller kraven som anges i led 6 i denna artikel och att fakturor som enbart innehåller uppgiften ”juridiska tjänster som har tillhandahållits fram till i dag”, vid en första anblick, varken uppfyller de krav som anges i nämnda led 6 eller de krav som anges i led 7 i nämnda artikel, vilket det dock ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

Artikel 178 a i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att det är oförenligt med denna bestämmelse att de nationella skattemyndigheterna kan neka avdragsrätt för mervärdesskatt enbart på grund av att den beskattningsbara personen innehar en faktura som inte uppfyller villkoren i artikel 226 leden 6 och 7 i detta direktiv, när dessa skattemyndigheter har tillgång till all den information som är nödvändig för att kontrollera att de materiella villkoren för att utöva denna rätt är uppfyllda.

Underskrifter