

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

15. september 2016 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem – direktiv 2006/112/EF – artikel 178, litra a) – ret til fradrag – betingelser for udøvelsen – artikel 226, nr. 6) og 7) – oplysninger, som obligatorisk skal anføres på fakturaen – omfang og art af de leverede tjenesteydelser – den dato, hvor tjenesteydelserne blev udført«

I sag C-516/14:

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal) ved afgørelse af 3. november 2014, indgået til Domstolen den 17. november 2014, i sagen

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA

mod

Autoridade Tributária e Aduaneira,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, T. von Danwitz, og dommerne C. Lycourgos, E. Juhász, C. Vajda (refererende dommer) og K. Jürimäe,

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: ekspeditionssekretær M. Ferreira,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 14. januar 2016,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA ved advogado P. Braz
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, R. Campos Laires og A. Cunha, som befuldmægtigede
- den tyske regering ved T. Henze, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og P. Guerra e Andrade, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 18. februar 2016,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 178, litra a), og artikel 226, nr. 6), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA (herefter »Barlis«) og Autoridade Tributária e Aduaneira (told- og skattemyndigheden, Portugal) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme fradrag af indgående merværdiafgift (moms), som Barlis har betalt som modtager af juridiske tjenesteydelser udført af et advokatkontor, med den begrundelse, at de fakturaer, som nævnte advokatkontor har udstedt, ikke opfylder de formkrav, der er fastsat i national lovgivning.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Artikel 64, stk. 1, i direktiv 2006/112 bestemmer:

»Når anden levering af varer end den, der består i udlejning af en vare for et bestemt tidsrum eller salg af en vare på afbetaling som omhandlet i artikel 14, stk. 2, litra b), og levering af ydelser medfører flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger, anses den for at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører.«

4 Direktivets artikel 168 bestemmer:

»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

[...]«

5 Direktivets artikel 178 har følgende ordlyd:

»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

[...]«

6 Direktivets artikel 219 bestemmer, at ethvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura, sidestilles med en faktura.

7 Artikel 220 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person skal sørge for, at der udstedes en faktura af ham selv eller af kunden eller i hans navn og for hans regning af en tredjeperson i følgende tilfælde:

1) for levering af varer eller ydelser, som han foretager til en anden afgiftspligtig person eller til

en ikke-afgiftspligtig juridisk person

[...]«

8 Direktivets artikel 226 bestemmer:

»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:

[...]

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

[...]«

9 Direktivets artikel 273 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, forudsat at der sker ligebehandling af indenlandske transaktioner og transaktioner mellem medlemsstaterne foretaget af afgiftspligtige personer, og såfremt disse forpligtelser ikke i samhandelen mellem medlemsstaterne giver anledning til formaliteter ved grænsepassagen.

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i kapitel 3.«

Portugisisk ret

10 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at artikel 36, stk. 5, litra b), i código do IVA (momsloven) bestemmer, at fakturaer skal indeholde den »sædvanlige betegnelse for de leverede varer eller tjenesteydelser med specifikation af de elementer, som er nødvendige for at kunne fastsætte den sats, der finder anvendelse«.

11 Det er kun i de tilfælde, hvor en faktura opfylder bl.a. de betingelser, der er fastsat i nævnte bestemmelse i momsloven, at der i henhold til samme lovs artikel 19, stk. 2, litra a), og artikel 19, stk. 6, foreligger ret til fradrag af den moms, der er angivet på fakturaen.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 Barlis, som har hjemsted i Lissabon (Portugal), driver hoteller med restauranter.

13 I perioden fra 2008 til 2010 benyttede Barlis juridiske tjenesteydelser fra et advokatselskab (herefter »de omhandlede juridiske tjenesteydelser«), for hvilke der blev udstedt fire fakturaer (herefter »de omhandlede fakturaer«), som indeholdt følgende beskrivelser:

— faktura nr. 02170/2008 af 26. august 2008: »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden fra den 1. december 2007 og frem til i dag«

- faktura nr. 32100478 af 17. december 2008: »honorarer for juridiske tjenesteydelser leveret i perioden fra juni og frem til i dag«
- faktura nr. 32101181 af 29. april 2009: »honorarer for juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag«
- faktura nr. 32104126 af 2. juni 2010: »honorarer for juridiske tjenesteydelser leveret i perioden fra den 1. november 2009 og frem til i dag«.

14 Barlis udøvede sin ret til fradrag af den moms, der var anført på disse fakturaer.

15 Som følge af en ansøgning fra Barlis om tilbagebetaling af moms indledte de kompetente myndigheder en kontrolprocedure for 2008-2011. Myndighederne konstaterede ved afslutningen af kontrollen, at Barlis ikke havde haft ret til at fradrage momsen på de omhandlede juridiske tjenesteydelser, idet de beskrivelser, der fremgik af de omhandlede fakturaer, som Barlis' advokater havde udstedt, var utilstrækkelige. Myndighederne foreslog derfor en momsberigtigelse på 8 689,49 EUR, som svarede til de momsbeløb, der var blevet fradraget for disse juridiske tjenesteydelser.

16 Barlis blev oplyst om muligheden for at udøve sin ret til en indledende høring og fremlagde bilagsdokumenter, som indeholdt en mere detaljeret fremstilling af de omhandlede juridiske tjenesteydelser.

17 De kompetente myndigheder fastholdt imidlertid de foreslåede berigtigelser som følge af de omhandlede fakturaers ufuldstændighed. Ifølge disse myndigheder kan den manglende opfyldelse af retlige formkrav ikke afhjælpes ved tilvejebringelse af bilag, som godtgør de udeladte elementer, eftersom disse bilag ikke udgør »tilsvarende dokumenter« i forhold til fakturaerne. Sådanne »tilsvarende dokumenter« skal nemlig i sig selv opfylde alle de betingelser, der kræves i henhold til momslovens artikel 36, stk. 5, hvilket ikke er tilfældet for et simpelt bilag.

18 Den 31. maj 2013 indgav Barlis en administrativ klage over denne afgørelse, som blev afvist ved afgørelse af 25. september 2013 med den begrundelse, at angivelsen »juridiske tjenesteydelser« på de omhandlede fakturaer hverken opfyldte kravene i artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112 eller kravene i de nationale bestemmelser, der gennemfører direktivet, eftersom denne angivelse hverken redegør nærmere for de leverede tjenesteydelser eller for disse ydelsers enhedsmængder eller samlede antal.

19 Efter afvisningen af den administrative klage anmodede Barlis den 30. december 2013 om nedsættelse af en voldgiftsret med en enkelt dommer.

20 Sagen er i denne sammenhæng blevet indbragt for den forelæggende ret, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift), Portugal), som har anført, at det tilkommer den at træffe afgørelse om, hvorvidt de oplysninger, der er angivet på de omhandlede fakturaer, opfylder de betingelser, der er påkrævet i henhold til momslovens artikel 36, stk. 5, litra b), hvorefter fakturaerne skal indeholde den »sædvanlige betegnelse for de leverede varer eller tjenesteydelser med specifikation af de elementer, som er nødvendige for at kunne fastsætte den sats, der finder anvendelse«.

21 Den forelæggende ret har imidlertid anført, at fortolkningen af national ret skal være i overensstemmelse med artikel 226 i direktiv 2006/112, som indeholder en udtømmende opregning af de oplysninger, der med henblik på momsen skal fremgå af udstedte fakturaer, herunder denne bestemmelses nr. 6), som nævner »mængden og arten af de leverede varer eller omfanget og

arten af de leverede ydelser«.

22 På denne baggrund har Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (voldgiftsret i skatteretlige sager (center for forvaltningsvoldgift)) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Tillader den korrekte fortolkning af momsdirektivets artikel 226, nr. 6), at Autoridade Tributária e Aduaneira anser 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«, for utilstrækkelig, når det tages i betragtning, at myndigheden 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?«

Om det præjudicielle spørgsmål

23 Indledningsvis bemærkes, at det præjudicielle spørgsmål udtrykkeligt kun omfatter artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112. Med henblik på at kunne give den forelæggende ret et brugbart svar, som gør det muligt for denne at løse den tvist, der er indbragt for den, er det imidlertid nødvendigt også at lade artikel 178, litra a), og artikel 226, nr. 7), i direktiv 2006/112 være omfattet af den undersøgelse, der skal foretages. I denne henseende bemærkes, at det påhviler Domstolen at fortolke alle de bestemmelser i EU-retten, som de nationale retter skal anvende for at træffe afgørelse i de for dem verserende tvister, også selv om disse bestemmelser ikke udtrykkeligt er omtalt i de præjudicielle spørgsmål, der forelægges Domstolen (dom af 16.7.2015, Abcur, C-544/13 og C-545/13, EU:C:2015:481, præmis 33).

24 Det spørgsmål, som den forelæggende ret har stillet, består af to dele, som skal behandles særskilt. Med den første del af spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 226 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at fakturaer som de i hovedsagen omhandlede, der alene indeholder oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret fra [en given dato] og frem til i dag« eller »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag«, opfylder de krav, der er fastsat i artikel 226, nr. 6) og 7). Med den anden del af spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at de nationale skattemyndigheder kan afslå at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, som ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 226, nr. 6) og 7), selv om myndighederne råder over alle de oplysninger, der er nødvendige for at efterprøve, om de materielle betingelser for at udøve fradragsretten er opfyldt.

Om den første del af spørgsmålet vedrørende artikel 226, nr. 6) og 7), i direktiv 2006/112

25 Indledningsvis bemærkes, at artikel 226 i direktiv 2006/112 præciserer, at med forbehold af dette direktivs særbestemmelser er det med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre de i denne artikel nævnte oplysninger på de fakturaer, der udstedes i medfør af dette direktivs artikel 220. Det følger heraf, at udøvelsen af retten til at fradrage momsen ikke frit af medlemsstaterne kan gøres afhængig af betingelser vedrørende fakturaers indhold, som ikke udtrykkeligt følger af bestemmelserne i direktiv 2006/112 (jf. i denne retning dom af 15.7.2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 40 og 41).

26 For det første kræver artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112, at fakturaen indeholder oplysninger om de leverede tjenesteydelsers omfang og art. Ifølge denne bestemmelses ordlyd er det således obligatorisk at præcisere omfanget og arten af de leverede tjenesteydelser, mens det imidlertid ikke fremgår heraf, at det er nødvendigt at beskrive de specifikke leverede tjenesteydelser på udtømmende vis.

27 Som generaladvokaten har anført i punkt 30, 32 og 46 i forslaget til afgørelse, er formålet med de oplysninger, der obligatorisk skal anføres på en faktura, at gøre det muligt for skattemyndighederne at kontrollere, om skyldig afgift er betalt, og i givet fald at efterprøve, om der består en ret til momsfradrag. Det skal derfor i lyset af dette formål undersøges, om fakturaer som de i hovedsagen omhandlede opfylder kravene i artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112.

28 Selv om de i hovedsagen omhandlede fakturaer kvalificerer de leverede tjenesteydelser som »juridiske tjenesteydelser«, forholder det sig ikke desto mindre således, at dette begreb omfatter en lang række tjenesteydelser, herunder bl.a. tjenesteydelser, som ikke nødvendigvis henhører under økonomisk virksomhed, således som den portugisiske regering har anført i sit skriftlige indlæg. Det følger heraf, at oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret fra [en given dato] og frem til i dag« eller »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag« ikke synes at angive arten af de omhandlede tjenesteydelser på tilstrækkeligt detaljeret vis. Af de grunde, som generaladvokaten har anført i punkt 60-63 i forslaget til afgørelse, er denne oplysning derudover så generel, at den ikke synes at redegøre for omfanget af de leverede tjenesteydelser. Denne oplysning opfylder derfor ikke a priori de betingelser, som kræves i medfør af artikel 226, nr. 6), i direktiv 2006/112, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

29 For det andet kræver artikel 226, nr. 7), i direktiv 2006/112, at fakturaen indeholder den dato, hvor leveringen af ydelserne blev foretaget eller afsluttet.

30 Dette krav skal ligeledes fortolkes i lyset af det formål, der forfølges med kravet om obligatoriske oplysninger på en faktura som fastsat i artikel 226 i direktiv 2006/112, hvilket som anført i nærværende doms præmis 27 er at gøre det muligt for skattemyndighederne at kontrollere, om skyldig afgift er betalt, og i givet fald at efterprøve, om der består en ret til momsfradrag. Med henblik herpå gør datoen for udførelsen af de tjenesteydelser, der er genstand for nævnte faktura, det muligt at kontrollere, hvornår afgiftspligten indtræder, og dermed at fastslå, hvilke afgiftsbestemmelser der finder tidsmæssig anvendelse på den transaktion, som fakturaen vedrører.

31 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at de juridiske tjenesteydelser, der er genstand for de i hovedsagen omhandlede fakturaer, har medført flere på hinanden følgende afregninger eller betalinger. Artikel 64 i direktiv 2006/112 bestemmer, at udførelsen af sådanne tjenesteydelser anses for at finde sted ved udløbet af de perioder, som disse afregninger eller betalinger vedrører. For at opfylde kravene i medfør af artikel 226, nr. 7), i direktiv 2006/112 er det derfor tvingende nødvendigt, at disse perioder er anført på fakturaerne vedrørende sådanne tjenesteydelser.

32 I denne henseende bemærkes, at de omhandlede fakturaer vedrørende »juridiske tjenesteydelser leveret fra [en given dato] og frem til i dag« synes at præcisere afregningsperioden. En af de omhandlede fakturaer indeholder derimod alene oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag«. Denne faktura nævner ikke, på hvilken dato den pågældende periode begyndte, og gør det derfor ikke muligt at fastlægge, hvilken periode den pågældende afregning vedrører.

33 Det skal derfor fastslås, at en faktura, som alene indeholder oplysningen »juridiske

tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag« uden herved at præcisere afregningsperiodens begyndelsestidspunkt, ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i artikel 226, nr. 7), i direktiv 2006/112.

34 Såfremt den forelæggende ret måtte fastslå, at de omhandlede fakturaer ikke opfylder kravene i medfør af artikel 226, nr. 6) og 7), i direktiv 2006/112, tilkommer det imidlertid denne ret at efterprøve, om de bilagsdokumenter, som Barlis har fremlagt, indeholder en mere detaljeret fremstilling af de i hovedsagen omhandlede juridiske tjenesteydelser og kan sidestilles med en faktura i medfør af direktivets artikel 219 som dokumenter, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura.

35 Det følger af de ovenstående betragtninger, at den første del af det forelagte spørgsmål skal besvares med, at artikel 226 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at fakturaer som de i hovedsagen omhandlede, der alene indeholder oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret fra [en given dato] og frem til i dag« ikke a priori opfylder kravene i artikel 226, nr. 6), og at fakturaer, der alene indeholder oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag« a priori hverken opfylder kravene i artikel 226, nr. 6) eller nr. 7), hvilket det imidlertid tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Om den anden del af spørgsmålet vedrørende konsekvenserne af, at en faktura ikke opfylder de betingelser, der i medfør af artikel 226, nr. 6) og 7), i direktiv 2006/112 er påkrævet for at kunne udøve retten til momsfradrag

36 Med den anden del af spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, hvilke konsekvenser en tilsidesættelse af artikel 226, nr. 6) og 7), i direktiv 2006/112 har for udøvelsen af retten til momsfradrag.

37 Det bemærkes, at i henhold til Domstolens faste praksis udgør afgiftspligtige personers ret til i den moms, der påhviler dem, at fradrage den moms, som skal betales eller er betalt for varer, som de har købt, og indgående tjenesteydelser, som de har fået leveret, et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der er indført ved EU-lovgivningen (dom af 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

38 Domstolen har gentagne gange fastslået, at den ret til momsfradrag, der er fastsat i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112, udgør en integrerende del af momsordningen og i princippet ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. i denne retning dom af 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

39 Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer følgelig, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset dennes formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (dom af 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

40 Hvad angår de materielle betingelser for, at retten til momsfradrag indtræder, fremgår det af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, at de varer eller ydelser, der påberåbes til støtte for denne ret, bliver anvendt i et efterfølgende led af den afgiftspligtige person i forbindelse med den pågældendes egne afgiftspligtige transaktioner, og at disse varer eller ydelser er blevet leveret af en anden afgiftspligtig person i et forudgående led (jf. i denne retning dom af 22.10.2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

41 Hvad angår de formelle betingelser for udøvelsen af denne ret fremgår det af artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112, at udøvelsen heraf er undergivet et krav om besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 226 (jf. i denne retning dom af 1.3.2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 41, og af 22.10.2015, *PPUH Stehcamp*, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 29).

42 Domstolen har fastslået, at det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser. Når skattemyndighederne er i besiddelse af de nødvendige oplysninger for at kunne fastslå, at de materielle betingelser er opfyldt, kan de følgelig ikke med hensyn til den afgiftspligtige persons ret til at fradrage denne afgift stille supplerende betingelser, der kan medføre, at udøvelsen af denne ret bortfalder (jf. i denne retning dom af 21.10.2010, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42, af 1.3.2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. W?siewicz*, C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 43, og af 9.7.2015, *Salomie og Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 58 og 59 og den deri nævnte retspraksis).

43 Det følger heraf, at skattemyndighederne ikke kan nægte at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at en faktura ikke opfylder de betingelser, der kræves i medfør af artikel 226, nr. 6) og 7), såfremt den er i besiddelse af alle de oplysninger, der kræves for at kunne efterprøve, om de materielle betingelser vedrørende fradragsretten er opfyldt.

44 I denne henseende kan skattemyndighederne ikke begrænse sig til kun at undersøge selve fakturaen. De skal ligeledes tage hensyn til supplerende oplysninger fremlagt af den afgiftspligtige person. Denne konstatering bekræftes af artikel 219 i direktiv 2006/112, som sidestiller ethvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura, med en faktura.

45 I hovedsagen tilkommer det derfor den forelæggende ret at tage hensyn til alle de oplysninger, der er indeholdt i de omhandlede fakturaer og i de bilagsdokumenter, som Barlis har fremlagt, for at efterprøve, om de materielle betingelser for selskabets ret til momsfradrag er opfyldt.

46 I denne sammenhæng skal det for det første fremhæves, at det påhviler den afgiftspligtige person, som anmoder om momsfradrag, at godtgøre, at denne opfylder de betingelser, der er fastsat for at opnå dette (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, præmis 37). Skattemyndighederne kan følgelig af den afgiftspligtige person selv kræve de beviser, som de finder nødvendige for at kunne afgøre, om det krævede fradrag skal indrømmes (jf. i denne retning dom af 27.9.2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, præmis 35).

47 For det andet skal det præciseres, at medlemsstaterne har kompetence til at fastsætte sanktioner, såfremt de formelle betingelser for udøvelsen af retten til momsfradrag ikke overholdes. I medfør af artikel 273 i direktiv 2006/112 kan medlemsstaterne træffe foranstaltninger for at sikre en nøjagtig opkrævning af afgiften og for at undgå svig, forudsat at disse foranstaltninger ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå disse mål, og ikke anfægter princippet om momsens neutralitet (jf. i denne retning dom af 9.7.2015, *Salomie og Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 62).

48 EU-retten forhindrer ikke medlemsstaterne i bl.a. efter omstændighederne at pålægge en bøde eller en økonomisk sanktion, der er afpasset efter overtrædelsens grovhed, med henblik på at sanktionere tilsidesættelse af formelle krav (jf. i denne retning dom af 9.7.2015, *Salomie og*

Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 63 og den deri nævnte retspraksis).

49 Det følger af de ovenstående betragtninger, at den anden del af det forelagte spørgsmål skal besvares med, at artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at de nationale skattemyndigheder kan afslå at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, som ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 226, nr. 6) og 7), selv om myndighederne råder over alle de oplysninger, der er nødvendige for at efterprøve, om de materielle betingelser for at udøve fradragsretten er opfyldt.

Sagens omkostninger

50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 226 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at fakturaer som de i hovedsagen omhandlede, der alene indeholder oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret fra [en given dato] og frem til i dag« ikke a priori opfylder kravene i artikel 226, nr. 6), og at fakturaer, der alene indeholder oplysningen »juridiske tjenesteydelser leveret i perioden frem til i dag« a priori hverken opfylder kravene i artikel 226, nr. 6) eller nr. 7), hvilket det imidlertid tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

Artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at de nationale skattemyndigheder kan afslå at indrømme ret til fradrag af merværdiafgift alene af den grund, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, som ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 226, nr. 6) og 7), selv om myndighederne råder over alle de oplysninger, der er nødvendige for at efterprøve, om de materielle betingelser for at udøve fradragsretten er opfyldt.

Underskrifter

* Processprog: portugisisk.