



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 15 september 2016*

”Begäran om förhandsavgörande — Gemensamt system för mervärdesskatt — Direktiv 2006/112/EG — Artiklarna 167, 178 a, 179 och 226 led 3 — Avdrag för ingående mervärdesskatt — Utställande av fakturor som inte innehåller uppgifter om skatteregistreringsnummer eller registreringsnummer för mervärdesskatt — Nationell lagstiftning som innebär att rättelse av fakturor med retroaktiv verkan inte är möjlig”

I mål C-518/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Niedersächsisches Finanzgericht (Finansdomstolen i Niedersachsen, Tyskland) genom beslut av den 3 juli 2014, som inkom till domstolen den 18 november 2014, i målet

Senatex GmbH

mot

Finanzamt Hannover-Nord,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

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

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 januari 2016,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Senatex GmbH, genom D. Hippke, Prozessbevollmächtigter, och A. Hüttl, Rechtsanwalt,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom M. Wasmeier och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 17 februari 2016 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: tyska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av 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 Senatex GmbH och Finanzamt Hannover-Nord (skattemyndigheten i Hannover-Nord, Tyskland) (nedan kallad skattemyndigheten) angående skattemyndighetens vägran att medge avdrag för den mervärdesskatt som Senatex erlagt, för de år då fakturorna som innehas av den senare upprättades, med anledning av att fakturorna, i sin ursprungliga version, inte uppfyllde de krav som fastställs i den nationella lagstiftningen.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Artikel 63 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:
”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”
- 4 Av artikel 167 i direktivet framgår följande:
”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”
- 5 I artikel 168 i direktivet föreskrivs 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 till honom av en annan beskattningsbar person.
...”
- 6 I artikel 178 i direktivet 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.
...”

7 Artikel 179 i direktiv 2006/112 har följande lydelse:

”Den beskattningsbara personen skall göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som skall betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178.

Medlemsstaterna får dock, vad beträffar beskattningsbara personer som utför sådana tillfälliga transaktioner som avses i artikel 12, kräva att avdragsrätten endast utövas vid tidpunkten för leveransen.”

8 Artikel 219 i direktivet har följande lydelse:

”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.”

9 Av artikel 226 i nämnda direktiv framgår 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:

...

3. Det registreringsnummer för mervärdesskatt som avses i artikel 214 under vilket den beskattningsbara personen har utfört leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster.

...”

10 Artikel 273 i direktivet 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.”

Tysk rätt

11 I 15 § punkt 1 första meningen led 1 första meningen Umsatzsteuergesetz (2005 års lag om mervärdesskatt) (nedan kallad UStG) anges att en näringsidkare har rätt att dra av ingående skatt som den enligt lag ska betala för leveranser av varor och andra tjänster som en annan näringsidkare har utfört inom ramen för sin näringsverksamhet (ingående transaktioner).

12 I 15 § punkt 1 första meningen led 1 andra meningen UStG anges att det för att näringsidkaren ska kunna utöva sin avdragsrätt krävs att vederbörande innehar en faktura som är upprättad i enlighet med 14 § UStG och 14a § UStG. En sådan faktura ska bland annat innehålla alla uppgifter som är uppräknade i 14 § punkt 4 leden 1–9 UStG.

- 13 Enligt Bundesfinanzhofs (Federala skattedomstolen, Tyskland) praxis kan avdrag för den ingående skatten göras först under den beskattningsperiod då alla de materiella förutsättningarna för avdrag som avses i 15 § punkt 1 första meningen UStG föreligger.
- 14 I 31 § punkt 5 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (genomförande – förordningen för mervärdesskatt) anges att en faktura i allmänhet kan rättas om den inte innehåller alla uppgifter som krävs enligt 14 § punkt 4 eller 14 a § UStG, eller innehåller oriktiga uppgifter. För detta ändamål räcker det att de uppgifter som saknas eller är felaktiga översänds i en handling som specifikt och entydigt hänvisar till fakturan. Härvidlag ställs samma krav på form och innehåll som i 14 § UStG.
- 15 I de särskilda fall då mervärdesskatt redovisats felaktigt eller utan att rätt till avdrag föreligger, ska 17 § punkt 1 UStG tillämpas analogt, enligt 14c § punkterna 1 och 2 UStG. Enligt denna bestämmelse har rättelsen inte retroaktiv verkan, utan har verkan först under den period då den korrigerade fakturan översänds till mottagaren eller då den korrigerade fakturan utfärdas i enlighet med en begäran om rättelse efter det att risken för skattebortfall har undanröjts.
- 16 Om avdrag inte medges, på grund av att uppgifter i fakturan saknas eller är oriktiga, kan rättelse av avdrag, enligt tysk rätt, åstadkommas genom fakturajustering vid tidpunkten för rättelsen. Om mervärdesskatteintäkterna för statskassan i detta fall blir desamma, innebär dröjsmålsräntan som utgår enligt 233a § Abgabenordnung (allmänna skattelagen) en extra ekonomisk belastning.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 17 Senatex bedriver partihandel med textilier. I sina skattedeklarationer för åren 2008–2011 yrkade bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt på grundval av provisionsavräkningar som det ställt ut till sina handelsagenter samt på grundval av fakturor från en reklamproducent.
- 18 Den 21 januari 2013 beslutade skattemyndigheten att mellan den 11 februari och den 17 maj 2013 företa en skatterevision på plats för att kontrollera om Senatex skattedeklarationer för åren 2008–2011 var korrekta. Inom ramen för denna skatterevision fastställde skattemyndigheten att det inte var möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt på grundval av de provisionsavräkningar som Senatex ställt ut till sina handelsagenter, eftersom dessa avräkningar inte utgjorde korrekta fakturor i den mening som avses i 15 § punkt 1 jämförd med 14 § punkt 4 i UStG. Enligt skattemyndigheten innehöll dessa handlingar nämligen inte – varken provisionsavräkningarna i sig eller deras bilagor – mottagarens skatteregistreringsnummer eller registreringsnummer för mervärdesskatt. Dessutom fanns det inte någon hänvisning på avräkningarna till någon annan handling där detta kunde utläsas. Av samma skäl fastslog skattemyndigheten att avdraget som var hänförligt till de fakturor som utfärdats av reklamproducenten inte kunde medges.
- 19 Den 2 maj 2013, medan skatterevisionen pågick, rättade Senatex de provisionsavräkningar för åren 2009–2011 som det ställt ut till sina handelsagenter, på så sätt att uppgiften om skatteregistreringsnummer eller registreringsnummer för mervärdesskatt för varje handelsagent lades till i dessa handlingar. Fakturorna från reklamproducenten, avseende åren 2009–2011, ändrades på motsvande sätt samma datum, det vill säga under skatterevisionen.
- 20 Trots dessa omständigheter fattade skattemyndigheten, den 2 juli 2013, beskattningsbeslut om att ändra skatten för åren 2008–2011, genom vilka den med anledning av vad den funnit under skatterevisionen minskade de belopp som Senatex hade rätt att dra av i ingående mervärdesskatt, med motiveringen att villkoren för detta avdrag inte var uppfyllda för dessa år utan hade uppfyllts först vid den tidpunkt då rättelserna i fakturorna gjordes, nämligen under år 2013.

- 21 Genom skrivelse av den 19 juli 2013 begärde Senatex omprövning av beskattningsbesluten. Under omprövningsförfarandet stod det klart att Senatex inte hade rättat de provisionsavräkningar som hade utfärdats under år 2008 och som beskattningsbesluten avser. Det var därmed först den 11 februari 2014 som bolaget, för år 2008, rättade provisionsavräkningarna som det ställt ut till sina handelsagenter och fakturorna från reklamproducenten genom att komplettera dem med uppgift om deras respektive skatteregistreringsnummer eller registreringsnummer för mervärdesskatt.
- 22 Genom beslut av den 3 mars 2014 avlog skattemyndigheten Senatex' begäran om omprövning och vidhöll sin uppfattning att eftersom förutsättningarna för avdrag för ingående mervärdesskatt blev uppfyllda först i och med de rättelser som gjordes av fakturorna under åren 2013 och 2014, kunde inte rättelsen av fakturorna ges retroaktiv verkan från tidpunkten för tillhandahållandet av de tjänster som anges i handlingen.
- 23 Överklagandet som inlämnats av Senatex vid den hänskjutande domstolen, Niedersächsisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Niedersachsen, Tyskland), den 5 mars 2014 riktar sig mot detta beslut. Senatex gör gällande att de rättelser som det har gjort ska ges retroaktiv verkan eftersom de hade skett innan det sista förvaltningsbeslutet, nämligen skattemyndighetens beslut av den 3 mars 2014 om att avslå begäran om omprövning. Senatex har således yrkat att den hänskjutande domstolen ska upphäva de ändrade skattebesluten som fattades av skattemyndigheten för åren 2008–2011.
- 24 Mot denna bakgrund beslutade Niedersächsisches Finanzgericht (Skattedomstolen i Niedersachsen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:
- ”1) Har EU-domstolen genom domarna [av den 15 juli 2010] i målen Pannon Gép Centrum [(C-368/09, EU:C:2010:441)] och [av den 8 maj 2013] Petroma Transports m.fl. [(C-271/12, EU:C:2013:297)] nyanserat sin slutsats i sin dom [av den 29 april 2004] i målet Terra Baubedarf-Handel [(C-152/02, EU:C:2004:268)] avseende verkan för framtiden av en första utfärdad faktura för det – här aktuella – fallet att en ofullständig faktura kompletteras på så sätt att domstolen i ett sådant fall skulle tillåta retroaktiv verkan?
- 2) Vilka minimikrav ska ställas på en faktura för att den ska kunna vara föremål för rättelse med retroaktiv verkan? Måste redan den ursprungliga fakturan innehålla ett skatteregistreringsnummer eller registreringsnummer för mervärdesskatt, eller kan detta kompletteras senare med följd att avdraget för den ursprungliga fakturan bibehålls?
- 3) Sker rättelse av en faktura fortfarande i rätt tid, om den sker först inom ramen för ett omprövningsförfarande som riktar sig mot skattemyndighetens beslut (ändringsbeslut)?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

- 25 Genom den första och den andra frågan, vilka ska prövas tillsammans, önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida artiklarna 167, 178 a, 179 och 226 led 3 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen enligt vilken rättelsen av en obligatorisk uppgift i en faktura, nämligen ett registreringsnummer för mervärdesskatt, inte ska ges retroaktiv verkan, vilket innebär att avdragsrätten för mervärdesskatt för den rättade fakturan inte får göras gällande för det år då den ursprungliga fakturan upprättades utan för det år då fakturan rättades.

- 26 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).
- 27 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 Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 28 Enligt artikel 167 i direktiv 2006/112 ska avdragsrätten inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar. De materiella villkoren för att denna rätt ska inträda anges i artikel 168 a i direktivet. För att en person ska ha avdragsrätt, krävs således dels att den berörda personen är beskattningsbar person i den mening som avses i direktivet, dels att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett 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 levererats respektive tillhandahållits i ett tidigare led av en annan beskattningsbar person (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 28 och där angiven rättspraxis).
- 29 Vad gäller de formella villkoren för avdragsrätt framgår det av artikel 178 a i direktiv 2006/112 att avdragsrätten förutsätter innehav av en faktura som utfärdats i enlighet med artikel 226 i direktivet (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 Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punkt 29). Enligt artikel 226 led 3 i nämnda direktiv ska fakturan innehålla uppgift om, bland annat, det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket den beskattningsbara personen har utfört leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster.
- 30 I förevarande fall framgår det av begäran om förhandsavgörande att det registreringsnummer för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 226 led 3 i direktiv 2006/112 ursprungligen inte angavs på fakturorna och avräkningarna i det nationella målet och att detta nummer inte hade kompletterats av Senatex förrän flera år efter det att dessa handlingar ställts ut. Det är ostridigt att dessa fakturor och avräkningar innehåller de övriga obligatoriska uppgifterna som föreskrivs i denna artikel.
- 31 Den hänskjutande domstolen önskar få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 utgör hinder för en nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen enligt vilken avdragsrätten för mervärdesskatt, under sådana omständigheter, endast kan göras gällande för det år då den ursprungliga fakturan rättades och inte för det år då fakturan upprättades.
- 32 Inledningsvis erinrar domstolen om att direktiv 2006/112 föreskriver en möjlighet att rätta en faktura där vissa obligatoriska uppgifter saknas. Detta framgår av artikel 219 i direktivet, vilken anger att "[v]arje 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".
- 33 Det är ostridigt att de berörda fakturorna i det nationella målet har rättats på ett korrekt sätt.
- 34 Vidare har domstolen förvisso, i punkt 43 i dom av den 15 juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), samt i punkt 34 i dom av den 8 maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297), bekräftat att direktiv 2006/112 inte förbjuder rättelse av felaktiga fakturor. Domstolen

har emellertid inte, vilket även generaladvokaten har påpekat i punkterna 36 och 37 i sitt förslag till avgörande, i dessa domar behandlat frågan om vilka verkningar i tiden en sådan rättelse har vad gäller avdragsrättens utövande.

- 35 Domstolen erinrar i detta hänseende om att det i artikel 179 första stycket i direktiv 2006/112 föreskrivs att den beskattningsbara personen ska göra avdraget genom att från det totala mervärdesskattebelopp som ska betalas för en given beskattningsperiod subtrahera det totala skattebelopp "för vilket avdragsrätt har inträtt under samma period och utövas i enlighet med bestämmelserna i artikel 178". Detta innebär att avdragsrätten i princip ska utövas under den period under vilken denna rätt inträtt och under vilken den beskattningsbara personen innehar en faktura (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 34).
- 36 Den tyska regeringen har anfört att vid rättelse av en faktura genom ett tillägg av ett registreringsnummer för mervärdesskatt som saknades på den faktura som ursprungligen utfärdats är kravet på att en faktura innehåller uppgift om registreringsnummer för mervärdesskatt inte uppfyllt förrän vid den tidpunkt då rättelsen sker, vilket innebär att rätten att dra av mervärdesskatt i enlighet med artiklarna 178 och 179 i direktiv 2006/112 inte kan utövas förrän vid tidpunkten för rättelsen.
- 37 I detta hänseende ska det, för det första, erinras om att domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast att avdragsrätten för mervärdesskatt, som föreskrivs i artikel 167 och följande artiklar i direktiv 2006/112, utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas samt att denna rätt 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). Syftet med avdragssystemet är, vilket även framgår av punkt 27 ovan, att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. En nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken dröjsmålsränta tillämpas på mervärdesskattebelopp som enligt lagstiftningen borde ha betalats före en rättelse av den faktura som ursprungligen utfärdats, lägger dock som en följd av mervärdesskatten en skattebörda på dessa ekonomiska verksamheter, vilka det gemensamma systemet för mervärdesskatt emellertid garanterar en fullständig neutralitet när det gäller denna skatt.
- 38 För det andra har domstolen slagit fast att principen om mervärdesskattens neutralitet kräver att den ingående mervärdesskatten får dras av när de materiella kraven är uppfyllda, även om den beskattningsbara personen har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 oktober 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, punkt 42 och där angiven rättspraxis, och dom av den 1 mars 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 43). Såsom domstolen har erinrat om i punkt 29 ovan utgör innehavet av en faktura som innehåller de uppgifter som föreskrivs i artikel 226 i direktiv 2006/112 ett formellt krav och inte ett materiellt krav för avdragsrätt för mervärdesskatt.
- 39 För det tredje ska det, även om domstolen i punkt 38 i domen av den 29 april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), slog fast att avdragsrätten måste utnyttjas för den skatteperiod under vilken leveransen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten har skett och under vilken den beskattningsbara personen innehar en faktura, erinras om att målet som ledde fram till den domen rörde ett företag som inte innehade någon faktura vid tidpunkten då det utövade sin avdragsrätt och att domstolen därför inte har avgjort vilken verkan i tiden en rättelse av en faktura som ursprungligen upprättats har. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 39 i sitt förslag till avgörande, skiljer sig det målet från förevarande mål på så sätt att Senatex innehade fakturor vid den tidpunkt då det utövade sin avdragsrätt för mervärdesskatt och hade betalat den ingående mervärdesskatten.

- 40 För det fjärde har den tyska regeringen vid förhandlingen själv medgett att en senare rättelse av en faktura, till exempel för att rätta ett fel i registreringsnumret för mervärdesskatt på fakturan, under vissa omständigheter inte hindrar att avdragsrätten kan utövas under det år som fakturan upprättats. Däremot har denna regering inte framfört några övertygande skäl till varför ett sådant fall ska behandlas annorlunda jämfört med det som är aktuellt i det nationella målet.
- 41 Slutligen ska det påpekas att medlemsstaterna har behörighet att införa sanktioner för det fall att de formella villkoren för att utöva avdragsrätten för mervärdesskatt inte iaktas. I enlighet med artikel 273 i direktiv 2006/112 har medlemsstaterna möjlighet att vidta åtgärder i syfte att säkerställa riktig uppbörd av mervärdesskatt och för att förebygga 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).
- 42 Under förhandlingen anförde den tyska regeringen att den omständigheten att avdragsrätten skjuts upp till det år som fakturan rättats utgör en sanktion. I syfte att sanktionera åsidosättande av de formella kraven kan emellertid andra sanktioner än att vägra avdragsrätt för skatten för det år då fakturan upprättats vara aktuella, såsom föreskrivande av 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). Enligt lagstiftningen i det nationella målet innebär ett uppskjutande av denna rätt dessutom att dröjsmålsränta, under alla omständigheter, tas ut utan att beakta de omständigheter som gör det nödvändigt att göra en rättelse av den faktura som ursprungligen upprättats, vilket går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som omnämns i föregående punkt i denna dom.
- 43 Mot bakgrund av ovanstående ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Artiklarna 167, 178 a, 179 och 226 led 3 i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen enligt vilken rättelsen av en obligatorisk uppgift i en faktura, nämligen ett registreringsnummer för mervärdesskatt, inte ska ges retroaktiv verkan, vilket innebär att avdragsrätten för mervärdesskatt för den rättade fakturan inte får göras gällande för det år då den ursprungliga fakturan upprättades utan för det år då fakturan rättades.

Den tredje frågan

- 44 Genom den tredje frågan önskar den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning eller en nationell praxis, enligt vilken avdragsrätt för mervärdesskatt förvägras en beskattningsbar person när rättelsen av en faktura sker efter det att skattemyndigheten fattat ett beslut om att vägra avdrag för mervärdesskatt.
- 45 Denna fråga syftar till att klargöra huruvida skattemyndigheten får anse att en rättelse av en obligatorisk uppgift i en faktura, närmare bestämt registreringsnumret för mervärdesskatt, har skett för sent, om den sker först efter det att denna myndighet har fattat ett beslut om att vägra avdrag för mervärdesskatt.
- 46 Det framgår klart av yttrandena som inlämnats av den tyska regeringen och Senatex att skattemyndigheten i det nationella målet har uttryckt sin avsikt att godta de rättade fakturorna från Senatex och att den därmed inte anser att rättelserna som Senatex gjort har skett för sent.
- 47 Det finns under dessa omständigheter inte någon anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

- 48 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:

Artiklarna 167, 178 a, 179 och 226 led 3 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen enligt vilken rättelsen av en obligatorisk uppgift i en faktura, nämligen ett registreringsnummer för mervärdesskatt, inte ska ges retroaktiv verkan, vilket innebär att avdragsrätten för mervärdesskatt för den rättade fakturan inte får göras gällande för det år då den ursprungliga fakturan upprättades utan för det år då fakturan rättades.

Underskrifter