



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

15. september 2016*

»Præjudiciel forelæggelse — det fælles merværdiafgiftssystem — direktiv 2006/112/EF — artikel 167, artikel 178, litra a), artikel 179 og artikel 226, nr. 3) — fradrag af indgående afgift — udstedelse af fakturaer uden skatteregistreringsnummer eller momsregistreringsnummer — en medlemsstats lovgivning, hvorefter berigtigelse ex tunc af en faktura er udelukket«

I sag C-518/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Niedersächsisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen, Tyskland) ved afgørelse af 3. juli 2014, indgået til Domstolen den 18. november 2014, i sagen:

Senatex GmbH

mod

Finanzamt Hannover-Nord,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

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

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

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

efter at der er afgivet indlæg af:

- Senatex GmbH ved Prozessbevollmächtigter D. Hippke og Rechtsanwalt A. Hüttl
 - den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
 - Europa-Kommissionen ved M. Wasmeier og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,
- og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 17. februar 2016, afsagt følgende

* Processprog: tysk.

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af 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 Senatex GmbH og Finanzamt Hannover-Nord (skattemyndigheden i Hannover-Nord, Tyskland, herefter »skattemyndigheden«) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme fradrag af indgående merværdiafgift (moms) betalt af Senatex for de år, hvor de fakturaer, som Senatex er i besiddelse af, er udfærdiget, med den begrundelse, at disse fakturaer i deres oprindelige affattelse ikke opfylder de krav, der følger af den nationale skattelovgivning.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Artikel 63 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:
»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«
- 4 Direktivets artikel 167 bestemmer:
»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«
- 5 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
[...].«
- 6 Samme direktivs artikel 178 bestemmer:
»For at kunne udøve sin fradragsret skal den afgiftspligtige person opfylde følgende betingelser:
a) for det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag – for så vidt angår levering af varer og ydelser – være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240
[...].«
- 7 Artikel 179 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:
»Fradraget foretages under ét af den afgiftspligtige person, ved at han i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrager de momsbeløb, for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til artikel 178.

Medlemsstaterne kan dog kræve, at afgiftspligtige personer, der udfører de i artikel 12 omhandlede lejlighedsvis transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.«

8 Direktivets artikel 219 bestemmer:

»Ethvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura, sidestilles med en faktura.«

9 Direktivets artikel 226 har følgende ordlyd:

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

[...]

3) det momsregistreringsnummer omhandlet i artikel 214, hvorunder den afgiftspligtige person har foretaget leveringen af varerne eller ydelserne

[...]«

10 Samme direktivs artikel 273 bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsens 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.«

Tysk ret

11 I henhold til § 15, stk. 1, første punktum, nr. 1, første punktum, i Umsatzsteuergesetz (momsloven, herefter »UStG«) kan den erhvervsdrivende fradrage betalte indgående afgifter, der skyldes efter loven for varer og andre ydelser, der af en anden erhvervsdrivende er udført for hans virksomhed (indgående ydelser).

12 Det fremgår endvidere af UStG's § 15, stk. 1, første punktum, nr. 1, andet punktum, at udøvelse af fradragsretten forudsætter, at den erhvervsdrivende er i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med UStG's § 14 og § 14a. En sådan faktura skal bl.a. indeholde samtlige de oplysninger, der er nævnt i UStG's § 14, stk. 4, nr. 1-9.

13 Ifølge Bundesfinanzhofs (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) faste retspraksis kan betalt indgående afgift kun fradrages i den afgiftsperiode, hvor samtlige materielle betingelser for udøvelse af retten i henhold til UStG's § 15, stk. 1, første punktum, er opfyldt.

14 § 31, stk. 5, i Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (bekendtgørelse til gennemførelse af UStG) bestemmer generelt, at en faktura kan berigtiges, hvis den ikke indeholder alle oplysninger i henhold til UStG's § 14, stk. 4, eller UStG's § 14a, eller hvis oplysningerne på fakturaen ikke er korrekte. Med

henblik herpå er det tilstrækkeligt at fremsende de manglende eller berigtigede oplysninger i et dokument, der specifikt og entydigt henviser til fakturaen. Denne berigtigelse er undergivet de samme krav til form og indhold som de krav, der er fastsat i UStG's § 14.

- 15 I de særlige tilfælde, hvor momsens angivelse er ukorrekt eller uberettiget, finder UStG's § 17, stk. 1, tilsvarende anvendelse i henhold til UStG's § 14c, stk. 1 og 2. Ifølge denne bestemmelse har berigtigelsen af fakturaer ikke virkning med tilbagevirkende kraft, men kun for den periode, hvor fakturaens modtager får tilsendt den berigtigede faktura, eller hvor anmodningen om berigtigelse indkommer, efter at risikoen for tab af afgiftsindtægter er afværget.
- 16 Hvis indrømmelse af fradrag nægtes på grund af visse manglende eller ukorrekte fakturaelementer, kan fradragets ret efter tysk ret indtræde på berigtigelsestidspunktet ved at berigtige fakturaen. Selv om statskassens indtægter forbliver de samme, indebærer anvendelsen af morarenter som fastsat i § 233a i Abgabenordnung (lov om afgifter) i dette tilfælde yderligere finansielle byrder.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 17 Senatex driver engroshandel med tekstiler. I Senatex' momsangivelser for 2008-2011 angav virksomheden et fradrag af indgående moms på provisionsafregninger over for selskabets handelsagenter og for fakturaer fra en reklamedesigner.
- 18 Den 21. januar 2013 besluttede skattemyndigheden at foretage en kontrolundersøgelse på stedet mellem den 11. februar og den 17. maj 2013 med henblik på at efterprøve rigtigheden af Senatex' momsangivelser for 2008-2011. Under kontrollen fastslog skattemyndigheden, at det ikke var muligt at foretage fradrag af den betalte indgående moms på de provisionsafregninger, Senatex havde leveret til sine handelsagenter, eftersom disse afregninger ikke udgjorde forskriftsmæssige fakturaer som omhandlet i UStG's § 15, stk. 1, sammenholdt med samme lovs § 14, stk. 4. Ifølge skattemyndigheden indeholdt disse dokumenter således hverken i selve provisionsafregningerne eller i bilagene dertil deres modtageres skatteregistreringsnumre eller momsregistreringsnumre. Afregningerne henviste desuden ikke til andre dokumenter, hvoraf disse oplysninger ville kunne udledes. Af de samme grunde fastslog skattemyndigheden, at det heller ikke var tilladt at foretage fradrag for de fakturaer, der var udstedt af reklamedesigneren.
- 19 Den 2. maj 2013, dvs. mens kontrollen på stedet stadigvæk fandt sted, berigtigede Senatex provisionsafregningerne over for sine handelsagenter for 2009-2011, idet dokumenterne blev suppleret med en angivelse af hver handelsagents skatteregistreringsnummer eller momsregistreringsnummer. Fakturaerne fra reklamedesigneren for 2009-2011 blev ligeledes tilsvarende berigtiget den samme dag, dvs. under kontrollen på stedet.
- 20 På trods af disse omstændigheder udstedte skattemyndigheden den 2. juli 2013 ændrede afgiftsansættelser for 2008-2011, hvorved skattemyndigheden på grundlag af de konstateringer, der blev foretaget under kontrollen på stedet, nedsatte det beløb, som Senatex var berettiget til at foretage momsfradrag for, med den begrundelse, at betingelserne for fradraget ikke var opfyldt med hensyn til de pågældende år, men først var opfyldt fra det tidspunkt, hvor berigtigelsen af fakturaerne skete, dvs. i 2013.
- 21 Ved skrivelse af 19. juli 2013 påklagede Senatex disse afgiftsansættelser. Under klagesagen viste det sig, at Senatex ikke havde berigtiget de provisionsafregninger, der var udstedt i 2008, og som var omhandlet i disse afgiftsansættelser. Det var derfor først den 11. februar 2014, at selskabet med hensyn til 2008 berigtigede provisionsafregningerne til dets handelsagenter og fakturaerne fra reklamedesigneren ved at tilføje en angivelse af disse skatteregistreringsnumre eller momsregistreringsnumre.

- 22 Ved afgørelse af 3. marts 2014 afviste skattemyndigheden Senatex' klage og fastholdt sit standpunkt om, at eftersom betingelserne for momsfradrag først var opfyldt på det tidspunkt, hvor berigtigelserne af fakturaerne fandt sted, dvs. i 2013 og 2014, kunne virkningerne af berigtigelse af en faktura ikke have tilbagevirkende kraft fra tidspunktet for leveringen af den ydelse, der var genstand for fakturaen.
- 23 Med henblik på prøvelse af denne afgørelse har Senatex den 5. marts 2014 anlagt sag ved den forelæggende ret, Niedersächsisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen, Tyskland). Senatex har gjort gældende, at de berigtigelser, som selskabet har foretaget, har tilbagevirkende kraft, eftersom de blev foretaget inden den seneste administrative afgørelse, dvs. skattemyndighedens afgørelse af 3. marts 2014 om afvisning af Senatex' klage. Senatex har derfor for den forelæggende ret nedlagt påstand om annullation af de ændrede momsansættelser, som skattemyndigheden udstedte for 2008-2011.
- 24 På denne baggrund har Niedersächsisches Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er den virkning ex nunc af den første fakturering, som Domstolen fastslog i dom [af 29. april 2004,] Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, ECLI:EU:C:2004:268), for så vidt angår et tilfælde som det foreliggende, hvor der er foretaget tilføjelser til en ufuldstændig faktura, som følge af Domstolens dom [af 15. juli 2010,] Pannon Gép Centrum (C-368/09, ECLI:EU:C:2010:441), og [af 8. maj 2013,] Petroma Transport m.fl. (C-271/12, ECLI:EU:C:2013:297), blevet relativiseret, således at Domstolen reelt ønskede at tillade virkning med tilbagevirkende kraft i et sådant tilfælde?
- 2) Hvilke minimumskrav skal der stilles til en faktura, der kan berigtiges, for at den kan få virkning med tilbagevirkende kraft? Skal den oprindelige faktura indeholde et skatteregistreringsnummer eller momsregistreringsnummer, eller kan dette tilføjes senere, således at fradraget af den indgående moms på grundlag af den oprindelige faktura bibeholdes?
- 3) Er berigtigelsen af en faktura rettidig, selv om den først sker under en klagesag vedrørende afgiftsmyndighedens afgørelse (ændringsafgørelse)?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første og det andet spørgsmål

- 25 Med det første og det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 167, artikel 178, litra a), artikel 179 og artikel 226, nr. 3), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter berigtigelse af en obligatorisk oplysning i en faktura, nemlig momsregistreringsnummeret, ikke har tilbagevirkende kraft, således at retten til momsfradrag på grundlag af den berigtigede faktura ikke kan udøves for det år, hvor den oprindelige faktura blev udfærdiget, men først for det år, hvor fakturaen blev berigtiget.
- 26 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 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).

- 27 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 Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 28 I medfør af artikel 167 i direktiv 2006/112 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. De materielle betingelser for fradragsrettens indtræden fremgår af direktivets artikel 168, litra a). For at kunne udøve denne ret er det således for det første en forudsætning, at den berørte er en afgiftspligtig person i direktivets forstand, og for det andet, 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 Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).
- 29 Hvad angår de formelle betingelser for fradragsretten 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. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 41, og af 22.10.2015, PPUH Stehcomp, C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 29). Det fremgår af nævnte direktivets artikel 226, nr. 3), at fakturaen bl.a. skal indeholde en angivelse af det momsregistreringsnummer, hvorunder den afgiftspligtige person har foretaget leveringen af varerne eller ydelserne.
- 30 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at det momsregistreringsnummer, der er påkrævet i henhold til artikel 226, nr. 3), i direktiv 2006/112, oprindeligt manglede på de i hovedsagen omhandlede fakturaer og afregninger, idet dette nummer først blev tilføjet af Senatex flere år efter udstedelsen af disse dokumenter. Det er ubestridt, at disse fakturaer og afregninger indeholdt de andre obligatoriske oplysninger, der er fastsat i denne artikel.
- 31 Den forelæggende ret ønsker oplyst, om direktiv 2006/112 er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter retten til momsfradrag under sådanne omstændigheder kun kan udøves for det år, hvor den oprindelige faktura blev berigtiget, og ikke for det år, hvor fakturaen blev udfærdiget.
- 32 Indledningsvis bemærkes, at direktiv 2006/112 fastsætter en mulighed for at berigtige en faktura, såfremt visse obligatoriske oplysninger er blevet udeladt. Dette fremgår af direktivets artikel 219, hvori er anført, at »[e]thvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura, sidestilles med en faktura«.
- 33 Det er ubestridt, at de i hovedsagen omhandlede fakturaer er blevet behørigt berigtiget.
- 34 Domstolen har endvidere i præmis 43 i dom af 15. juli 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), og i præmis 34 i dom af 8. maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297), ganske vist bekræftet, at direktiv 2006/112 ikke forbyder, at der foretages en berigtigelse af fejlbehæftede fakturaer. Som generaladvokaten har anført i punkt 36 og 37 i forslaget til afgørelse, behandlede Domstolen imidlertid i disse domme ikke spørgsmålet om, hvilke tidsmæssige virkninger en sådan berigtigelse har for udøvelsen af retten til momsfradrag.
- 35 I denne forbindelse bemærkes, at det følger af artikel 179, stk. 1, i direktiv 2006/112, at fradraget foretages under ét, ved at der i den moms, der skal betales for en afgiftsperiode, fradrages de momsbeløb, »for hvilke fradragsretten i løbet af samme periode er opstået og udøves i henhold til

artikel 178«. Heraf følger, at retten til momsfradrag i princippet skal udøves i den periode, hvor denne ret for det første indtræder, og hvor den afgiftspligtige person for det andet er i besiddelse af en faktura (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, point 34).

- 36 Den tyske regering har anført, at i et tilfælde, hvor der sker berigtigelse af en faktura ved tilføjelsen af et momsregistreringsnummer, som ikke var medtaget på den oprindeligt udfærdigede faktura, er kravet om, at en faktura skal angive momsregistreringsnummeret, først opfyldt på tidspunktet for denne berigtigelse, således at retten til momsfradrag i henhold til artikel 178 og 179 i direktiv 2006/112 først kan udøves på berigtigelsestidspunktet.
- 37 I denne henseende bemærkes for det første, at Domstolen gentagne gange har udtalt, at retten til momsfradrag, som er fastsat i artikel 167 ff. i direktiv 2006/112, udgør en integrerende del af momssystemet, der i princippet ikke kan begrænses, og som umiddelbart omfatter 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). Som det er anført i nærværende doms præmis 27, tilsigter fradragsordningen, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. En national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter der pålægges morarenter på momsbeløb, som i henhold til denne lovgivning anses for skyldige inden berigtigelsen af den oprindeligt udfærdigede faktura, forårsager imidlertid en momsbyrde for nævnte økonomiske virksomhed, som i henhold til det fælles momssystem er sikret momsneutralitet.
- 38 For det andet har Domstolen 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 (jf. i denne retning dom af 21.10.2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis, og af 1.3.2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz, C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 43). Som det er anført i nærværende doms præmis 29 udgør besiddelse af en faktura, som indeholder de oplysninger, der kræves i medfør af artikel 226 i direktiv 2006/112, en formel betingelse og ikke en materiel betingelse med hensyn til retten til momsfradrag.
- 39 Selv om Domstolen i præmis 38 i dom af 29. april 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), fastslog, at fradragsretten skal udøves for den afgiftsperiode, hvor der er sket levering af varerne eller tjenesteydelserne, og hvor den afgiftspligtige er i besiddelse af fakturaen, bemærkes for det tredje, at den sag, der gav anledning til nævnte dom, vedrørte en virksomhed, der ikke var i besiddelse af en faktura på det tidspunkt, hvor den udøvede sin fradragsret, og at Domstolen ikke traf afgørelse om de tidsmæssige virkninger af en berigtigelse af den oprindeligt udfærdigede faktura. Som generaladvokaten har anført i punkt 39 i forslaget til afgørelse, adskiller nævnte sag sig fra hovedsagen, for så vidt som Senatex var i besiddelse af fakturaer på tidspunktet for selskabets udøvelse af dets ret til momsfradrag og havde betalt den indgående moms.
- 40 For det fjerde har den tyske regering i retsmødet selv anerkendt, at en efterfølgende berigtigelse af en faktura under visse omstændigheder, f.eks. når der er tale om at rette en fejl i det i fakturaen angivne momsregistreringsnummer, ikke er til hinder for, at fradragsretten kan udøves for det år, hvor fakturaen blev udfærdiget. Den tyske regering er derimod ikke fremkommet med overbevisende grunde til, at der bør sondres mellem sådanne omstændigheder og omstændighederne i hovedsagen.
- 41 Endelig 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).

- 42 Den tyske regering oplyste i retsmødet, at den omstændighed, at retten til momsfradrag udskydes til det år, hvor fakturaen berigtiges, skal betragtes som en sanktion. Med henblik på at sanktionere tilsidesættelse af formelle krav kan der imidlertid overvejes andre sanktioner end nægtelse af adgang til at fradrage afgiften for det år, hvor fakturaen blev udfærdiget, f.eks. pålæggelse af en bøde eller en økonomisk sanktion, der er afpasset efter tilsidesættelsens grovhed (jf. i denne retning dom af 9.7.2015, Salomie og Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, præmis 63). Ifølge den i hovedsagen omhandlede lovgivning indebærer en udskydelse af fradragsretten i alle tilfælde, at der pålægges morarenter, uden at der herved tages hensyn til de omstændigheder, der har nødvendiggjort en berigtigelse af den oprindeligt udfærdigede faktura, hvilket går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå de mål, der er omhandlet i nærværende doms ovenstående præmis.
- 43 Henset til ovenstående betragtninger skal det første og det andet spørgsmål herefter besvares med, at artikel 167, artikel 178, litra a), artikel 179 og artikel 226, nr. 3), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter berigtigelse af en obligatorisk oplysning i en faktura, nemlig momsregistreringsnummeret, ikke har tilbagevirkende kraft, således at retten til momsfradrag på grundlag af den berigtigede faktura ikke kan udøves for det år, hvor den oprindelige faktura blev udfærdiget, men først for det år, hvor fakturaen blev berigtiget.

Det tredje spørgsmål

- 44 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter en afgiftspligtig nægtes ret til momsfradrag, når berigtigelsen af en faktura finder sted, efter at skattemyndighederne har truffet en afgørelse om at nægte momsfradrag.
- 45 Dette spørgsmål omhandler nærmere bestemt fastlæggelsen af, om skattemyndighederne kan anse en berigtigelse af en obligatorisk oplysning i en faktura, nemlig momsregistreringsnummeret, for at være sket for sent, såfremt berigtigelsen først finder sted, efter at disse myndigheder har truffet afgørelse om at nægte momsfradraget.
- 46 Det fremgår klart af den tyske regerings og Senatex' indlæg, at skattemyndigheden i hovedsagen anførte at have til hensigt at tillade de berigtigede fakturaer, som Senatex fremlagde, og at skattemyndigheden derfor ikke anså de berigtigelser, som Senatex foretog, for at være fremkommet for sent.
- 47 Under disse omstændigheder er det ufornuddent at besvare det tredje spørgsmål.

Sagens omkostninger

- 48 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 167, artikel 178, litra a), artikel 179 og artikel 226, nr. 3), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, hvorefter berigtigelse af en obligatorisk oplysning i en faktura, nemlig merværdiafgiftsregistreringsnummeret, ikke har

tilbagevirkende kraft, således at retten til at fradrage denne afgift på grundlag af den berigtigede faktura ikke kan udøves for det år, hvor den oprindelige faktura blev udfærdiget, men først for det år, hvor fakturaen blev berigtiget.

Underskrifter