

Sag C-368/09

Pannon Gép Centrum kft

mod

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Baranya Megyei Bíróság)

»Sjette momsdirektiv – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag for den indgående moms – national lovgivning, hvorefter en fejlangivelse i fakturaen sanktioneres ved, at retten til fradrag fortabes«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – fradrag for indgående afgift – den afgiftspligtige persons forpligtelser – besiddelse af en faktura, der indeholder visse angivelser

[Rådets direktiv 2006/112, art. 167, art. 178, litra a), art. 220, stk. 1, og art. 226]

Artikel 167, artikel 178, litra a), artikel 220, nr. 1), og artikel 226 i direktiv 2006/112 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter de nationale myndigheder nægter en afgiftspligtig person retten til i det beløb, der påhviler ham i skyldig merværdiafgift, at fradrage beløbet på den merværdiafgift, som han skal betale eller har betalt for ydelser, der er blevet leveret til ham, med den begrundelse, at den oprindelige faktura, som den afgiftspligtige var i besiddelse af på fradragstidspunktet, indeholdt en forkert dato for, hvornår leveringen af ydelserne var afsluttet, og at der ikke forelå en fortløbende nummerering af den senere berigtigede faktura og af den kreditnota, der annullerede den oprindelige faktura, hvis de materielle betingelser for fradrag er opfyldt, og den afgiftspligtige person – inden den pågældende myndighed træffer sin afgørelse – har forelagt denne myndighed en berigtiget faktura, hvoraf den rigtige afslutningsdato for de nævnte ydelsers udførelse fremgår, selv om der ikke foreligger en fortløbende nummerering af denne faktura og af den kreditnota, der annullerede den oprindelige faktura.

Det er med henblik på momsen kun obligatorisk at anføre de i artikel 226 i direktiv 2006/112 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 dette direktiv.

(jf. præmis 40, 41 og 45 samt domskonkl.)

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

15. juli 2010 (*)

»Sjette momsdirektiv – direktiv 2006/112/EF – ret til fradrag for den indgående moms – national lovgivning, hvorefter en fejlangivelse i fakturaen sanktioneres ved, at retten til fradrag fortabes«

I sag C-368/09,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Baranya Megyei Bíróság (Ungarn) ved afgørelse af 31. august 2009, indgået til Domstolen den 14. september 2009, i sagen:

Pannon Gép Centrum kft

mod

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts (refererende dommer), og dommerne R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský og T. von Danwitz,

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den ungarske regering ved J. Fazekas, M. Fehér og K. Szíjjártó, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved D. Triantafyllou og B.D. Simon, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 1, artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, litra a) og b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), som ændret ved Rådets direktiv 2001/115/EF af 20. december 2001 (EFT 2002 L 15, s. 24).

2 Anmodningen er blevet fremsat i en sag mellem Pannon Gép Centrum kft og APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (herefter »APEH«) vedrørende sidstnævntes afslag på, at sagsøgeren i hovedsagen i det beløb, der påhvilede denne

i skyldig merværdiafgift (herefter »moms«), fradrog momsen vedrørende de tjenesteydelser, som var blevet leveret til sagsøgeren.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

3 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1) har i overensstemmelse med dettes artikel 411 og 413 fra og med den 1. januar 2007 ophævet og erstattet EU-lovgivningen på momsområdet, navnlig sjette direktiv. Ifølge første og tredje betragtning til direktiv 2006/112 var denne omarbejdning af sjette direktiv nødvendig med henblik på at præsentere de gældende bestemmelser på en klar og rationel måde i en struktur og affattelse, der er tillempet på en måde, så det i princippet er uden materielle ændringer. Bestemmelserne i direktiv 2006/112 er således i alt væsentligt identiske med de tilsvarende bestemmelser i sjette direktiv.

4 Det følger af artikel 167 i direktiv 2006/112, som gengiver ordlyden af sjette direktivs artikel 17, stk. 1, at »[f]radragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder«.

5 Ordlyden af artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112, som er affattet på en måde, der i det væsentlige er identisk med sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a), som affattet ved sidstnævnte direktivs artikel 28f, stk. 1, er som følger:

»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 Artikel 178 i direktiv 2006/112, som i det væsentlige gengiver ordlyden af sjette direktivs artikel 18, stk. 1, som affattet ved sidstnævnte direktivs artikel 28f, nr. 2), indeholder følgende bestemmelser:

»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 220, nr. 1), i direktiv 2006/112, som i det væsentlige gengiver ordlyden af sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra a), som affattet ved sidstnævnte direktivs artikel 28h, som ændret ved artikel 2, nr. 2), i direktiv 2001/115, bestemmer:

»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 Artikel 226 i direktiv 2006/112 gengiver i det væsentlige ordlyden af sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), som affattet ved sidstnævnte direktivs artikel 28h, som ændret ved artikel 2, nr.

2), i direktiv 2001/115, og har følgende ordlyd:

»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:

- 1) fakturaens udstedelsesdato
- 2) et fortløbende nummer, der bygger på en eller flere serier, og som identificerer den enkelte faktura
- 3) det momsregistreringsnummer [...], hvorunder den afgiftspligtige person har foretaget leveringen af varerne eller ydelserne
- 4) kundens momsregistreringsnummer [...]
- 5) den afgiftspligtige persons og kundens fulde navn og adresse
- 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 [...]
- 8) afgiftsgrundlaget angivet for hver enkelt sats eller fritagelse, enhedsprisen uden moms, samt eventuelle rabatter og prisnedslag, hvis de ikke er medregnet i enhedsprisen
- 9) den gældende momssats
- 10) det momsbeløb, der skal betales, undtagen hvis der anvendes en særordning, for hvilken dette direktiv udelukker en sådan oplysning

[...]«

9 Artikel 273 i direktiv 2006/112, der i det væsentlige gengiver ordlyden af sjette direktivs artikel 22, stk. 8, første og andet afsnit, som affattet ved sidstnævnte direktivs artikel 28h, som ændret ved artikel 2, nr. 2), i direktiv 2001/115, bestemmer:

»Medlemsstaterne kan fastsætte andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig [...]

Muligheden i stk. 1 kan ikke anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i [bl.a. artikel 226].«

Nationale bestemmelser

10 Ifølge artikel 13, stk. 1, nr. 16, i lov nr. LXXIV fra 1992 om merværdiafgift (Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény, herefter »loven vedrørende moms«), som blev ophævet med virkning fra den 31. december 2007, men som finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, defineres faktura som »ethvert dokument, der er egnet til afgiftsmæssig identifikation, og som udstedes i papirform eller elektronisk på grundlag af samtykke hertil fra kunden og i overensstemmelse med særlovens bestemmelser, og som i det mindste indeholder følgende oplysninger:

- a) fakturaens sekvensnummer

- b) datoen for udstedelsen af fakturaen
 - c) navn, adresse og momsregistreringsnummeret på den afgiftspligtige person, der har leveret goder eller tjenesteydelser
 - d) navn, adresse og EU-momsregistreringsnummeret på kunden eller, hvis et sådant ikke foreligger, momsregistreringsnummeret, hvis den afgiftspligtige person er kunden
 - e) kundens EU-momsregistreringsnummer, hvis der er tale om en afgiftsfri levering inden for Fællesskabet
 - f) datoen for leveringen, hvis den adskiller sig fra datoen for udstedelsen af fakturaen
- [...]
- i) enhedsprisen for det leverede gode eller den udførte tjenesteydelse uden afgiften
 - j) det samlede vederlag for det leverede gode eller den udførte tjenesteydelse uden afgift
 - k) den anvendte afgiftssats
 - l) det samlede beløb på den udgående afgift
 - m) fakturaens slutbeløb«.

11 Artikel 35, stk. 1, i loven vedrørende moms fastslår:

»[...] fradragsretten [kan] alene udøves, hvis der foreligger dokumenter, der på retvisende måde bekræfter størrelsen af den betalte afgift. Følgende kan anses for at være sådanne dokumenter:

- a) fakturaer og forenklede fakturaer, [...]

[...]

udstedt i den afgiftspligtige persons navn.«

12 Artikel 1/E, stk. 1, i finansministerens bekendtgørelse nr. 24 fra 1995 (XI. 22) vedrørende afgiftsidentificering af fakturaer, forenklede fakturaer og kvitteringer samt brugen af kasseapparater og taxametre til udstedelse af kvitteringer [24/1995. (XI. 22) PM rendelet a számla, egyszer?sített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról] bestemmer:

»Elektronisk trykte fakturaer er kun gyldige med henblik på afgiftsmæssig identifikation, hvis de opfylder kravene til præcis fakturering, således at

- a) det softwareprogram, der anvendes til at udstede fakturaer, [...] sikrer en konstant nummerering, der er fortløbende uden udeladelser eller gentagelser [...]

13 Artikel 165, stk. 2, i lov C fra 2000 om regnskabsføring (Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) tillader alene bogføring af beløb, der er angivet i lovformeligt udstedte dokumenter. Ifølge denne lovs artikel 166, stk. 2, skal angivelserne i de bogførte dokumenter være retvisende, pålidelige og korrekte, set ud fra såvel et formelt som et materielt synspunkt.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 Den 2. maj 2007 indgik sagsøgeren i hovedsagen en kontrakt med Betonút Szolgálató és Építő Zrt (herefter »Betonút«), hvorved denne over for Betonút påtog sig at udføre reparationsarbejder på en bro. Sagsøgeren i hovedsagen overlod udførelsen af disse arbejder til en underentreprenør, J. és B Pannon-Bau kft (herefter »underentreprenøren«).

15 Den 20. november 2007 udstedte Betonút en attest til sagsøgeren i hovedsagen om, at arbejderne var afsluttet, og på grundlag af denne attest udstedte sagsøgeren fakturaerne vedrørende udførelsen af disse arbejder til Betonút, hvoraf fremgik, at afslutningsdatoen for arbejderne var den 20. november 2007. Underentreprenøren udstedte to fakturaer vedrørende de af denne udførte arbejder til sagsøgeren i hovedsagen, af hvilke fremgik, at afslutningsdatoen for disse arbejder var den 14. december 2007.

16 Den 3. oktober 2007 indgik sagsøgeren i hovedsagen en kontrakt med Gebrüder Haider Építőipari kft (herefter »Haider«), hvorved sagsøgeren over for Haider påtog sig at konstruere regnvands afløb. Til opfyldelsen af denne kontrakt overlod sagsøgeren i hovedsagen ligeledes disse arbejder til underentreprenøren.

17 Haider udstedte en attest om, at arbejderne var afsluttet, idet det heraf fremgik, at afslutningsdatoen for arbejderne var den 11. december 2007, og også af den endelige faktura, som sagsøgeren i hovedsagen udstedte til Haider, fremgik det, at dette var afslutningsdatoen for arbejderne. Underentreprenøren udstedte derimod en faktura til sagsøgeren i hovedsagen, hvoraf det fremgik, at samme arbejders afslutningsdato var den 18. december 2007.

18 I momsangivelsen for fjerde kvartal 2007 opgav sagsøgeren i hovedsagen de tre ovennævnte fakturaer fra underentreprenøren og udøvede sin ret til at fradrage momsen.

19 Skatteforvaltningen undersøgte denne momsangivelse og konstaterede, at afslutningsdatoerne på attesterne for arbejdernes udførelse, som Betonút og Haider havde udstedt, samt på de af sagsøgeren i hovedsagen til disse firmaer udstedte fakturaer lå tidligere end datoerne, som fremgik af de fakturaer, som underentreprenøren havde udstedt, og som sagsøgeren havde anvendt for at foretage momsfradrag.

20 Sagsøgeren i hovedsagen og underentreprenøren har over for skatteforvaltningen anført, at de af underentreprenøren udstedte fakturaer indeholdt forkerte afslutningsdatoer.

21 Den 29. september 2008 annullerede underentreprenøren de tre fejlbehæftede fakturaer ved kreditnotaer med numrene 2007/0000000124, 2007/0000000125 og 2007/0000000126 og erstattede dem med nye fakturaer med numrene JESB20080000016, JESB20080000017 og JESB20080000018. Af disse nye fakturaer fremgik en afslutningsdato, som var i overensstemmelse med dem, der fremgik af de af sagsøgeren i hovedsagen udstedte fakturaer.

22 Ved afgørelse af 21. januar 2009 pålagde skattemyndigheden i første instans sagsøgeren i hovedsagen at betale dels momsen på de tjenesteydelser, som underentreprenøren havde præsteret, og som sagsøgeren havde fradraget i den moms, der påhvilede selskabet for fjerde kvartal 2007, dels en bøde og morarenter. Ifølge denne skattemyndighed kunne sagsøgeren i hovedsagen ikke anvende de af underentreprenøren oprindeligt udstedte fakturaer med henblik på momsfradrag, eftersom disse fakturaer ikke indeholdt korrekte datoer for dennes udførelse af arbejderne. De nye berigtede fakturaer kunne heller ikke danne grundlag for momsfradrag, for så vidt som en konstant nummerering, der var fortløbende, ikke var blevet sikret. Skattemyndigheden konstaterede i denne henseende, at kreditnotaerne og de berigtede fakturaer, der var udstedt

samme dag, anvendte to forskellige nummereringer, eftersom kreditnotaernes numre begyndte med tallet »2007«, mens de berigtede fakturaer begyndte med benævnelsen »JESB2008«.

23 Ved afgørelse af 29. april 2009 bekræftede APEH afgørelsen af 21. januar 2009 fra skattemyndigheden i første instans.

24 Sagsøgeren i hovedsagen indledte søgsmål ved Baranya Megyei Bíróság (byretten i Baranya).

25 I sin forelæggelsesafgørelse mener Baranya Megyei Bíróság, at det af den omhandlede nationale lovgivning som fortolket af Legfelsőbb Bíróság (højesteret) og anvendt af skatteforvaltningen følger, at den afgiftspligtige person kun kan gøre sin fradragsret gældende på grundlag af en retvisende faktura, såvel formelt som materielt. Således anfægtes udøvelsen af fradragsretten, hvis fakturaen indeholder en formel mangel, uanset i hvilken henseende. I det foreliggende tilfælde har skatteforvaltningen på grund af fejl i datoerne for udførelsen af arbejderne, som var nævnt på de af underentreprenøren udstedte fakturaer, anfægtet fradragsretten, som er blevet udøvet på grundlag af disse fakturaer, som dog var retvisende i materiel henseende. Skatteforvaltningen har nemlig aldrig bestridt, at de handelstransaktioner, som fremgik af de nævnte fakturaer, er blevet udført for den modydelse, der fremgår af fakturaerne.

26 Baranya Megyei Bíróság har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er den nationale bestemmelse, der er indeholdt i artikel 13, stk. 1, nr. 16, i loven vedrørende moms, der var gældende på tidspunktet for den omtvistede fakturering, eller i artikel 1/E, stk. 1, i finansministerens bekendtgørelse nr. 24 fra 1995, i overensstemmelse med bestemmelserne om fakturaers indhold og definition af en faktura som fastlagt i artikel 2, [nr. 2)], i direktiv 2001/115, særligt for så vidt angår det i artikel 13, stk. 1, nr. 16, litra f), i loven vedrørende moms omhandlede tilfælde?

Hvis dette spørgsmål besvares bekræftende:

2) Er en medlemsstats praksis, hvorved den sanktionerer formelle mangler i fakturaer, der skal anvendes som grundlag for fradragsretten, med fratagelse af denne ret, i strid med sjette direktivs artikel 17, stk. 1, artikel 18, stk. 1, litra a), eller artikel 22, stk. 3, litra a) og b)?

3) Er det for udøvelsen af fradragsretten tilstrækkeligt at opfylde de krav, der er fastsat i sjette direktivs artikel 22, stk. 3, litra b), eller kan fradragsretten kun udøves og en faktura kun godtages som retvisende dokument, hvis alle de i direktiv 2002/115 fastlagte betingelser er opfyldt?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

27 Det skal fastslås, at den forelæggende ret ønsker, at Domstolen tager stilling til, om en national lovgivning eller praksis er forenelig med EU-retten.

28 Det bemærkes i den forbindelse, at selv om det inden for rammerne af den præjudicielle procedure ikke tilkommer Domstolen at udtale sig om, hvorvidt bestemmelser i national ret eller en national praksis er forenelige med reglerne i EU-retten, har den gentagne gange fastslået, at den er beføjet til at forsyne den forelæggende ret med alle under EU-retten henhørende fortolkningsbidrag, som gør det muligt for denne ret at vurdere spørgsmålet om forenelighed med henblik på bedømmelsen af den sag, der er indbragt for den (jf. dom af 26.1.2010, sag C-118/08,

Transportes Urbanos y Servicios Generales, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis).

29 Domstolen skal således i den foreliggende sag begrænse sin vurdering til de EU-retlige bestemmelser, idet den skal fortolke dem på en måde, der gør det muligt for den forelæggende ret, som har kompetencen til at tage stilling til, om den omhandlede nationale lovgivning eller praksis er forenelig med EU-retten, at afgøre den tvist, der verserer for den (jf. analogt dom af 31.1.2008, sag C-380/05, Centro Europa 7, Sml. I, s. 349, præmis 51).

30 Under disse omstændigheder skal det fastslås, at den forelæggende rets anmodning, som henviser til sjette direktivs artikel 17, stk. 1, artikel 18, stk. 1, litra a), og artikel 22, stk. 3, litra a) og b), vedrører fortolkningen af disse bestemmelser.

31 I henhold til artikel 411 og 413 i direktiv 2006/112 har dette direktiv imidlertid ophævet og erstattet sjette direktiv fra og med den 1. januar 2007.

32 Eftersom alle de faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen ligger efter den 1. januar 2007, er det for tvisten i hovedsagen alene relevant at fortolke bestemmelserne i direktiv 2006/112.

33 Den omstændighed, at den nationale ret rent formelt har udformet de præjudicielle spørgsmål alene under henvisning til bestemmelserne i sjette direktiv, er ikke til hinder for, at Domstolen oplyser denne ret om alle de fortolkningsmomenter, der kan være til nytte ved afgørelsen af den sag, som verserer for denne, uanset om den henviser til dem i sine spørgsmål (jf. i denne retning dom af 27.10.2009, sag C-115/08, ?EZ, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 81, og af 12.1.2010, sag C-341/08, Petersen, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 48).

34 Det skal i denne henseende fastslås, at direktiv 2006/112 – således som det fremgår af tredje betragtning hertil – er en omarbejdning af den gældende lovgivning, navnlig af sjette direktiv, der principielt ikke medfører nogen materielle ændringer.

35 Under disse omstændigheder skal de præjudicielle spørgsmåls anses for at vedrøre fortolkningen af artikel 167, artikel 178, litra a), artikel 220, nr. 1), og artikel 226 i direktiv 2006/112, der svarer til de bestemmelser i sjette direktiv, som forelæggelsesafgørelsen vedrører.

Om realiteten

36 Den forelæggende ret ønsker med sine spørgsmål, der skal behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, om artikel 167, artikel 178, litra a), artikel 220, nr. 1), og artikel 226 i direktiv 2006/112 er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede eller for en praksis, der bygger på en sådan lovgivning, hvorefter retten til momsfradrag nægtes, når fakturaen vedrørende de varer, der er leveret til den afgiftspligtige person, eller de tjenesteydelser, som er blevet præsteret for denne, oprindeligt indeholdt en forkert angivelse, og den efterfølgende berigtigelse af denne ikke opfylder alle de i de gældende nationale bestemmelser fastsatte betingelser.

37 Det skal i denne henseende påpeges, at fradragsretten i henhold til artikel 167 ff. i direktiv 2006/112 udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, Gabalfrija m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04,

38 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at de i artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 fastsatte materielle betingelser for, at sagsøgeren i hovedsagen kan udøve sin ret til at fradrage momsen vedrørende de tjenesteydelser, som underentreprenøren har præsteret for denne, er opfyldt i denne sag. Disse tjenesteydelser er nemlig blevet anvendt i forbindelse med de afgiftspligtige transaktioner, som den afgiftspligtige person har foretaget i den omhandlede medlemsstat.

39 I henhold til artikel 178, litra a), i direktiv 2006/112 er udøvelsen af retten til det i artikel 168, litra a), omhandlede fradrag dog knyttet til betingelsen om besiddelsen af en faktura. I henhold til artikel 220, nr. 1), i direktiv 2006/112 skal der således udstedes en faktura for enhver levering af varer eller ydelser, som den afgiftspligtige person foretager til en anden afgiftspligtig person.

40 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.

41 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. Denne fortolkning finder også støtte i dette direktivs artikel 273, som bestemmer, at medlemsstaterne kan pålægge andre forpligtelser, som de skønner nødvendige for at sikre en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig, men at denne mulighed ikke kan anvendes til at pålægge faktureringsforpligtelser ud over dem, der er fastsat i bl.a. dette direktivs artikel 226.

42 Inden for rammerne af tvisten i hovedsagen er sagsøgeren i hovedsagen af to grunde blevet nægtet retten til at fradrage momsen vedrørende de tjenesteydelser, som underentreprenøren har præsteret. For det første var det forkerte afslutningsdatoer for tjenesteydelsernes udførelse, der fremgik af de oprindelige fakturaer, som var udstedt af underentreprenøren. For det andet blev de berigtede fakturaer – idet det ikke er bestridt, at de rigtige afslutningsdatoer fremgik heraf – anset for ikke at sikre en konstant nummerering, der var fortløbende, eftersom kreditnotaerne og de berigtede fakturaer, der var udstedt samme dag, anvendte to forskellige nummereringer.

43 Som påpeget af den ungarske regering skal fakturaen ganske vist i henhold til artikel 226, nr. 7), i direktiv 2006/112 obligatorisk anføre den præcise dato, hvor leveringen af ydelserne afsluttes. Imidlertid fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at skattemyndigheden i første instans på tidspunktet, hvor denne myndighed gav sagsøgeren i hovedsagen afslag på at fradrage momsen vedrørende de tjenesteydelser, som underentreprenøren havde præsteret for sagsøgeren, allerede var i besiddelse af de af underentreprenøren berigtede fakturaer, hvoraf de rigtige afslutningsdatoer fremgik. Direktiv 2006/112 forbyder dog ikke at berigtige fejlbehæftede fakturaer.

44 Henset til det, der er fastslået i nærværende doms præmis 38 og 41, skal alle de formelle og materielle betingelser for, at sagsøgeren i hovedsagen kunne fradrage momsen vedrørende de tjenesteydelser, som underentreprenøren havde præsteret, anses for at være opfyldt i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, hvis de berigtede fakturaer indeholdt alle de oplysninger, der kræves efter direktiv 2006/112, navnlig artikel 226 heri, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. Det skal i denne forbindelse understreges, at artikel 226 i direktiv 2006/112 ikke pålægger nogen forpligtelse, hvorefter berigtede fakturaer skal henhøre under samme serie som den, de kreditnotaer, der annullerer de fejlbehæftede fakturaer, henhører under.

45 Under disse omstændigheder skal de forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 167,

artikel 178, litra a), artikel 220, nr. 1), og artikel 226 i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at de er til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter de nationale myndigheder nægter en afgiftspligtig person retten til i det beløb, der påhviler ham i skyldig moms, at fradrage beløbet på den moms, som han skal betale eller har betalt for ydelser, der er blevet leveret til ham, med den begrundelse, at den oprindelige faktura, som den afgiftspligtige var i besiddelse af på fradragstidspunktet, indeholdt en forkert dato for, hvornår leveringen af ydelserne var afsluttet, og at der ikke forelå en fortløbende nummerering af den senere berigtigede faktura og af den kreditnota, der annullerede den oprindelige faktura, hvis de materielle betingelser for fradrag er opfyldt, og den afgiftspligtige person – inden den pågældende myndighed træffer sin afgørelse – har forelagt denne myndighed en berigtiget faktura, hvoraf den rigtige afslutningsdato for de nævnte ydelsers udførelse fremgår, selv om der ikke foreligger en fortløbende nummerering af denne faktura og af den kreditnota, der annullerede den oprindelige faktura.

Sagens omkostninger

46 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 (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 167, artikel 178, litra a), artikel 220, nr. 1), og artikel 226 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 eller praksis, hvorefter de nationale myndigheder nægter en afgiftspligtig person retten til i det beløb, der påhviler ham i skyldig merværdiafgift, at fradrage beløbet på den merværdiafgift, som han skal betale eller har betalt for ydelser, der er blevet leveret til ham, med den begrundelse, at den oprindelige faktura, som den afgiftspligtige var i besiddelse af på fradragstidspunktet, indeholdt en forkert dato for, hvornår leveringen af ydelserne var afsluttet, og at der ikke forelå en fortløbende nummerering af den senere berigtigede faktura og af den kreditnota, der annullerede den oprindelige faktura, hvis de materielle betingelser for fradrag er opfyldt, og den afgiftspligtige person – inden den pågældende myndighed træffer sin afgørelse – har forelagt denne myndighed en berigtiget faktura, hvoraf den rigtige afslutningsdato for de nævnte ydelsers udførelse fremgår, selv om der ikke foreligger en fortløbende nummerering af denne faktura og af den kreditnota, der annullerede den oprindelige faktura.

Underskrifter

* Processprog: ungarsk.