

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

Y. BOT

fremsat den 17. februar 2016 (1)

**Sag C-518/14**

**Senatex GmbH**

**mod**

**Finanzamt Hannover-Nord**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Niedersächsisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift – fradrag af indgående moms – udstedelse af fakturaer uden skattnummer eller momsregistreringsnummer – lovgivning i en medlemsstat, hvorefter berigtigelse ex tunc af en faktura er udelukket«

1. Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (2) er den relevante retsforskrift i nærværende sag. De forelagte spørgsmål angår navnlig, dels hvilken virkning berigtigelse af en fejlagtig eller ufuldstændig faktura har for så vidt angår tidspunktet for, hvornår retten til fradrag af indgående merværdiafgift (herefter »moms«) kan udøves, dels om en sådan berigtigelse kan tidsbegrænses.

2. I nærværende forslag til afgørelse vil jeg redegøre for, hvorfor jeg er af den opfattelse, at momsdirektivet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national ordning, som den hovedsagen angår, i henhold til hvilken berigtigelse af en faktura for så vidt angår en obligatorisk oplysning, nemlig momsregistreringsnummeret, ikke har tilbagevirkende kraft, således at der kun kan foretages fradrag af moms for så vidt angår det år, hvor den oprindelige faktura blev berigtiget, ikke det år, hvor fakturaen blev udstedt.

3. I denne forbindelse vil jeg begrunde, hvorfor jeg mener, at medlemsstaterne kan træffe foranstaltninger, der sanktionerer manglende angivelse af obligatoriske oplysninger, på betingelse af, at disse respekterer proportionalitetsprincippet, samt foranstaltninger, der tidsmæssigt begrænser muligheden for at berigtige en fejlagtig eller ufuldstændig faktura, forudsat at sidstnævnte finder anvendelse på samme måde på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet baseret på national ret, og på de rettigheder, der er baseret på EU-retten (ækvivalensprincippet), og at de ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten (effektivitetsprincippet).

I – **Retsforskrifter**

## A – EU-retten

4. Momsdirektivets artikel 63 bestemmer følgende:

»Afgiftspligten indtræder og afgiften forfalder på det tidspunkt, hvor levering af varer eller ydelser finder sted.«

5. Direktivets artikel 167 er affattet således:

»Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.«

6. Direktivets artikel 168, litra a), har følgende ordlyd:

»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«.

7. Momsdirektivets artikel 178, litra a), 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«.

8. Direktivets artikel 179 er affattet således:

»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.«

9. Nævnte direktivs artikel 219 bestemmer:

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

10. Momsdirektivets artikel 226 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:

[...]

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

[...]«

11. Direktivets artikel 239 er affattet således:

»Når medlemsstaterne gør brug af den i artikel 272, stk. 1, første afsnit, litra b), omhandlede mulighed for ikke at give et momsregistreringsnummer til afgiftspligtige personer, som ikke foretager nogen af de transaktioner, der er omhandlet i artikel 20, 21, 22, 33, 36, 138 og 141, skal fakturaen, når der ikke er tildelt leverandøren eller kunden et sådant registreringsnummer, i stedet indeholde et skatteregistreringsnummer som defineret af de berørte medlemsstater.«

B – Tysk ret

12. § 15, stk. 1, første punktum, nr. 1, i lov om merværdiafgift fra 2005 (Umsatzsteuergesetz 2005) (3) bestemmer i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten hovedsagen (herefter »UStG«), at den erhvervsdrivende kan fradrage indgående afgifter, der ifølge loven påhviler ham for leveringer og andre ydelser, som er blevet udført for hans virksomhed af en anden erhvervsdrivende. Det fremgår endvidere af denne bestemmelse, at udøvelse af fradragsretten forudsætter, at virksomheden 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.

13. Betalt, indgående afgift kan kun fradrages i den afgiftsperiode, i hvilken samtlige materielle betingelser for udøvelse af retten ifølge UStG's § 15, stk. 1, er opfyldt.

14. I henhold til § 31, stk. 5, i bekendtgørelse til gennemførelse af UStG (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung, herefter »UStDV«) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, kan en faktura berigtiges, hvis den ikke indeholder alle de oplysninger, der er nævnt i UStG's § 14, stk. 4, eller § 14a, eller hvis de deri anførte oplysninger ikke er korrekte. Det er kun nødvendigt at fremsende de manglende eller berigtigede oplysninger i et dokument, der specifikt og entydigt henviser til fakturaen. I denne forbindelse gælder de samme krav til form og indhold som ifølge UStG's § 14.

15. I særligt fælde, hvor momsen er angivet ukorrekt eller uberettiget, finder UStG's § 17, stk. 1, tilsvarende anvendelse. I henhold til denne bestemmelse har berigtigelsen af fakturaer ikke virkning med tilbagevirkende kraft, men har kun virkning for den periode, hvori modtageren af ydelsen får tilsendt den berigtigede faktura eller anmodningen om berigtigelse imødekommes, efter at risikoen for tab af afgiftsindtægter er afværget.

16. Den forelæggende ret har ligeledes oplyst, at såfremt fradrag af indgående moms nægtes på grund af manglende eller utilstrækkelige fakturaelementer, kan fradragsretten etableres på berigtigelsestidspunktet ved at berigtige fakturaen. I så tilfælde forbliver momsen for statskassens vedkommende uændret. Der kan imidlertid som følge deraf opstå ekstra fiskale byrder for den erhvervsdrivende. Hvis fradragsretten først afvises flere år senere, f.eks. i forbindelse med en skattekontrol, kan efterbetaling af renter i henhold til § 233a i lov om afgifter (Abgabenordnung, herefter »AO«) i den affattelse, der var gældende i det tidsrum, som hovedsagen angår, nemlig medføre betydelige finansielle byrder.

## II – De faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen

17. Senatex GmbH (herefter »Senatex«) driver virksomhed inden for engroshandel med tekstiler. I årene 2008--2011 fradrog virksomheden i sine momsangivelser indgående afgift i henhold til provisionsafregninger fra Senatex til dets handelsagenter samt i henhold til fakturaer fra

en reklamedesigner (herefter under ét »de omtvistede fakturaer«).

18. Mellem den 11. februar og den 17. maj 2013 foretog Finanzamt Hannover-Nord (skattemyndighed for Hannover-Nord) en kontrolundersøgelse vedrørende årene 2008-2011. Under kontrollen konstateredes det, at de omtvistede fakturaer, der var blevet fremlagt med henblik på fradrag af indgående moms, ikke var forskriftsmæssige som omhandlet i UStG's § 15, stk. 1, og § 14, stk. 4. Fakturaerne indeholdt således ikke de pågældende handelsagenter eller reklamedesignerens skattemumre eller momsregistreringsnumre, hverken i selve fakturaerne eller i bilagene.

19. Den 2. maj 2013, dvs. inden for kontrolperioden, berigtigede Senatex provisionsafregningerne, men alene for årene 2009-2011, idet de blev suppleret med oplysning om skattemummer eller momsregistreringsnummer for hver af de berørte handelsagenter. Reklamedesignerens fakturaer blev ligeledes berigtiget på tilsvarende vis for årene 2009-2011.

20. Til trods for disse berigtigelser udstedte Finanzamt Hannover-Nord den 2. juli 2013 ændrede afgiftsansættelser for årene 2008-2011, hvoraf det fremgik, at der ikke kunne foretages fradrag for indgående moms for årene 2009-2011 på grundlag af de omtvistede fakturaer, idet betingelserne for disse fradrag først var opfyldt på det tidspunkt, hvor berigtigelserne fandt sted, dvs. i 2013, ikke i årene 2009-2011.

21. Senatex påklagede den ændrede ansættelse. Under klageproceduren havde selskabet konstateret, at der ikke var blevet udstedt berigtigelser af provisionsafregningerne for 2008. Den 11. februar 2014 berigtigede selskabet disse fakturaer for året 2008, idet de suppleredes med oplysning om skattemummer eller momsregistreringsnummer for de pågældende handelsagenter. Reklamedesignerens fakturaer for 2008 blev ligeledes berigtiget på tilsvarende vis.

22. Finanzamt Hannover-Nord fastholdt ved afgørelse af 3. marts 2014 sin opfattelse, idet myndigheden fandt, at betingelserne for fradrag af indgående moms på grundlag af de omtvistede fakturaer kun var opfyldt på det tidspunkt, hvor fakturaerne blev berigtiget, hvilket skete i 2013 og 2014. Ifølge Finanzamt er det ikke muligt at tillægge berigtigelsen af en faktura tilbagevirkende kraft til leveringstidspunktet for ydelsen, således at den får virkning ex tunc.

23. Den 5. marts 2014 anlagde Senatex sag til prøvelse af denne afgørelse for den forelæggende ret. Senatex finder, at berigtigelserne af fakturaerne reelt har tilbagevirkende kraft, nemlig for årene 2008-2011, for så vidt som berigtigelserne blev foretaget inden den sidste administrative afgørelse, nemlig afgørelsen af 3. marts 2014. Senatex har følgelig for den forelæggende ret nedlagt påstand om annulation af de ændrede momsansættelser, som Finanzamt Hannover-Nord udstedte for årene 2008-2011.

### III – De præjudicielle spørgsmål

24. Niedersächsisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen) er i tvivl om, hvordan Domstolens domme samt bestemmelserne i momsdirektivet skal fortolkes og har besluttet at udsætte sagen og forelægge følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er den virkning ex nunc af den første fakturering, som Domstolen fastslog i dom 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 domme Pannon Gép Centrum (C-368/09, ECLI:EU:C:2010:441) og 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 skattemummer 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)?«

#### **IV – Min bedømmelse**

25. Med sit første og andet spørgsmål søger den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 167, artikel 178, litra a), artikel 179 og artikel 226, nr. 3), skal fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, som den i hovedsagen omhandlede, i henhold til hvilken berigtigelse af en obligatorisk oplysning i en faktura, nemlig momsregistreringsnummeret, ikke har tilbagevirkende kraft, således at fradragsretten kun kan udøves for så vidt angår det år, hvor den oprindelige faktura blev berigtiget, og ikke det år, hvor denne faktura blev udstedt.

26. Med sit tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt momsdirektivet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national ordning eller praksis, hvorefter en afgiftspligtig nægtes ret til fradrag af moms, når berigtigelsen af en faktura for så vidt angår en obligatorisk oplysning finder sted efter, at der er truffet en afgørelse, hvorved der nægtes fradrag af moms med den begrundelse, at denne oplysning oprindeligt var udeladt.

27. Det første og andet spørgsmål foranlediger mig til at overveje virkningerne af berigtigelse af en faktura for så vidt angår det tidspunkt, hvor fradragsretten kan udøves. I henhold til tysk ret medfører berigtigelse af fakturaen således udelukkende ret til at fradrage moms for det år, hvor den oprindelige faktura blev berigtiget, og ikke for det år, hvor denne faktura blev udstedt.

28. Ifølge den tyske regering fremgår det af momsdirektivets bestemmelser, at fradragsretten kun kan udøves, når to betingelser samtidig er opfyldt. Fradragsretten skal dels være indtrådt i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i direktivets artikel 167, og dels skal den afgiftspligtige opfylde de betingelser, som fremgår af direktivets artikel 178, hvilket indbefatter, at den pågældende skal være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med artikel 220-236 samt artikel 238, 239 og 240. Ved berigtigelse af en faktura er disse to betingelser kun opfyldt på berigtigelsestidspunktet, og ikke på det tidspunkt, hvor den oprindelige faktura blev udstedt. Det følger heraf, at retten til fradrag kun kan udøves på berigtigelsestidspunktet.

29. Jeg er af følgende grunde ikke enig i denne opfattelse.

30. Det fremgår af fast retspraksis, at retten til fradrag udgør et grundlæggende princip i det fælles momssystem, der som udgangspunkt ikke kan begrænses, og som umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (4). Fradragsretten har således umiddelbar og global karakter. Som Domstolen i øvrigt regelmæssigt bemærker, tilsigter fradragsordningen, 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 (5).

31. I henhold til momsdirektivets artikel 167 indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. De materielle betingelser for rettens indtræden fremgår af

direktivets artikel 168, litra a). For at udøve denne ret er det således for det første en forudsætning, at den berørte er en afgiftspligtig person i dette direktivs 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 (6).

32. Betingelserne for udøvelse af fradragsretten fremgår af momsdirektivets artikel 178. Den afgiftspligtige skal bl.a. være i besiddelse af en faktura, der er udfærdiget i overensstemmelse med direktivets artikel 226 (7), hvori bl.a. momsregistreringsnummeret skal være anført (8).

33. Domstolen har kvalificeret disse betingelser, som den afgiftspligtige skal opfylde for at kunne udøve sin fradragsret, som »formelle betingelser« (9). De udgør således ikke betingelser, der skal være opfyldt, for at retten til at fradrage moms indtræder, men de giver afgiftsmyndighederne mulighed for at råde over samtlige de oplysninger, der er nødvendige for at opkræve moms, samt for at udøve deres kontrol med henblik på at undgå svig (10).

34. For det tilfælde, hvor afgiftsmyndighederne eksempelvis under en kontrol konstaterer fejl eller undladelser i forbindelse med fakturaens udstedelse, har den afgiftspligtige mulighed for at berigtige denne faktura med henblik på udøvelsen af sin fradragsret. Denne mulighed fremgår af momsdirektivets artikel 219, der bestemmer, at »[e]thvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura, sidestilles med en faktura.« Domstolen har ligeledes fastslået, at dette direktiv ikke forbyder, at der foretages berigtigelse af fejlbehæftede fakturaer (11).

35. Når dette er sagt, er det herefter spørgsmålet, hvilke tidsmæssige virkninger berigtigelse af en faktura har for så vidt angår retten til at fradrage moms.

36. Den forelæggende ret har i denne forbindelse henvist til domme Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) samt Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297). Det er korrekt, at de to sidstnævnte domme vedrører berigtigelse af en faktura med henblik på udøvelse af fradragsretten, hvorimod spørgsmålet om den tidsmæssige virkning af en sådan berigtigelse i relation til udøvelsen af fradragsretten ikke blev behandlet.

37. I dom Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) var det således spørgsmålet, om momsdirektivets bestemmelser skulle fortolkes således, at de var til hinder for en national lovgivning eller praksis, hvorefter retten til momsfradrag nægtedes, når fakturaen vedrørende de varer, der var blevet leveret til den afgiftspligtige person, eller de tjenesteydelser, som var blevet præsteret for denne, oprindeligt indeholdt en forkert angivelse, og den efterfølgende berigtigelse af denne ikke opfyldte alle de i de gældende nationale bestemmelser fastsatte betingelser (12). Domstolen skulle således tage stilling til, om det var muligt at berigtige en faktura med henblik på udøvelse af fradragsretten, og om medlemsstaterne havde mulighed for at fastsætte yderligere betingelser i forhold til de materielle og formelle betingelser, der fremgår af momsdirektivet, konkret en fortløbende nummerering af den berigtigede faktura (13). I dom Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297) bemærkede Domstolen, at det fælles momssystem ikke forbyder at berigtige fejlbehæftede fakturaer, men fastslog i relation til den tvist, der lå til grund for dommen, at de nødvendige oplysninger, som havde til formål at gøre fakturaerne fuldstændige og forskriftsmæssige, blev fremlagt efter, at afgiftsmyndigheden havde truffet afgørelse om nægtelse af retten til fradrag for moms, hvorved de til nævnte myndighed fremlagte fakturaer – inden denne afgørelse blev truffet – endnu ikke var blevet berigtiget med henblik på at gøre det muligt for denne at sikre en korrekt opkrævning af momsen og gennemføre sin kontrol (14). Det må følgelig konstateres, at domme Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) samt Petroma

Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297) ikke tager stilling til, hvorvidt berigtigelsen af en faktura har tilbagevirkende kraft for så vidt angår udøvelsen af fradragsretten eller ej.

38. For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt den retspraksis, der følger af dom Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), kan anvendes til støtte for den tyske regerings holdning, er det min opfattelse, at dette må afvises. Domstolen bemærkede således i denne dom, at retten til fradrag af moms skal udøves for den afgiftsperiode, hvori de to betingelser i henhold til samme direktivs artikel 18, stk. 2, første afsnit, i sjette direktiv 77/388/EØF (15) begge er opfyldt (16). Domstolen tilføjede, at der med andre ord skal være foretaget levering af goder eller tjenesteydelser, og den afgiftspligtige skal være i besiddelse af fakturaen (17). I den pågældende sag var Terra Baubedarf-Handel GmbH imidlertid ikke i besiddelse af fakturaen på det tidspunkt, hvor selskabet udøvede sin fradragsret for moms vedrørende tjenesteydelser, som det havde modtaget som led i sin virksomhed. Selskabet havde følgelig ikke kunnet erlægge betaling og havde følgelig ikke betalt moms inden for fradragsperioden. Det kunne i dette tilfælde ikke antages, at en given transaktion var pålagt moms (18). Dette er begrundelsen for, at Domstolen fastslog, at de to betingelser i artikel 18, stk. 2, første afsnit, i sjette direktiv 77/388 nødvendigvis skal være opfyldt i henhold til princippet om, at fradragsretten skal udøves umiddelbart for så vidt angår hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled.

39. Den sag, der gav anledning til dom Terra Baubedarf-Handel GmbH (C-152/02, EU:C:2004:268), adskiller sig således fra den foreliggende sag, for så vidt som Senatex, til forskel fra Terra Baubedarf-Handel GmbH, var i besiddelse af fakturaer på det tidspunkt, hvor selskabet udøvede sin fradragsret og havde betalt moms i tidligere led. Der var således blevet betalt afgift af en transaktion i et tidligere omsætningsled i forbindelse med Senatex' økonomiske virksomhed. Det er derfor min opfattelse, at denne dom ikke kan påberåbes under den forelæggende sag til støtte for, at Domstolen har forbudt, at berigtigelse af en faktura kan tillægges tilbagevirkende kraft for så vidt angår retten til fradrag af moms.

40. Jeg finder derimod, at dom Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) støtter den modsatte teori. I dommens præmis 35 gentager Domstolen således en fast retspraksis, hvorefter retten til fradrag af moms umiddelbart omfatter hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Momsdirektivets artikel 179, første afsnit, bestemmer således, at »[f]radraget 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.«

41. Fradragets umiddelbare karakter har navnlig til formål at sikre neutraliteten af det fælles momssystem, og at de afgiftspligtige ikke løber en finansiel risiko, idet de helt eller delvist kommer til at bære denne afgift (19). Dette er begrundelsen for, at den periode, inden for hvilken den erhvervede vare eller den leverede ydelse er blevet pålagt afgift, hvorved der indtræder ret til fradrag, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 179 skal være sammenfaldende med den periode, i hvilken fradragsretten udøves. Direktivet indeholder kun én undtagelse fra dette princip, nemlig at medlemsstaterne kan kræve, at afgiftspligtige personer, der udfører de i artikel 12 omhandlede lejlighedsvis transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen (20), hvilket ikke er tilfældet her.

42. Hvis det antages, at berigtigelse af en faktura bevirker, at retten til fradrag udelukkende kan udøves for den periode, hvori denne berigtigelse fandt sted, og ikke for den periode, hvor fakturaen blev udstedt og betalt, som i tvisten i hovedsagen, ville dette stride mod princippet om rettens umiddelbare karakter. Det ville endvidere indebære en ikke ubetydelig finansiel risiko for den afgiftspligtige, idet denne, for så vidt som afgiftsmyndighederne finder, at han ikke kan udøve

sin ret til fradrag af moms, der er betalt i tidligere led inden fakturaen blev berigtiget, ville kunne blive pålagt at betale morarenter, således som det i øvrigt fremgår af afgiftsloven, og dette til trods for, at medlemsstaten ikke har lidt noget fiskalt tab, idet momsprovenuet i sidste instans forbliver uændret (21).

43. Jeg bestrider imidlertid ikke fakturaens betydning inden for det fælles momssystem. Den er et bevismiddel, der giver mulighed for opkrævning af eller fradrag af moms. Den erhvervsdrivende, der fakturerer salg af en vare eller levering af en tjenesteydelse, udsteder således en faktura med moms og opkræver denne på statens vegne. På tilsvarende måde giver denne faktura den afgiftspligtige, der har betalt momsen, mulighed for at bevise dette, og følgelig at fradrage den. Mere specifikt letter momsregistreringsnummeret afgiftsmyndighedernes mulighed for at opkræve moms, idet det identificerer den afgiftspligtige, og for at kontrollere den praktiske gennemførelse af transaktionerne for at undgå svig.

44. Domstolen har imidlertid gentagne gange 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 (22). Denne retspraksis har så meget desto større betydning under den sag, som foreligger her, for så vidt som undladelsen af at angive momsregistreringsnummeret er blevet berigtiget af den afgiftspligtige, der foretog berigtigelse af fakturaerne, hvorved de formelle krav, der er fastsat i EU-retten, ligeledes blev opfyldt.

45. Selv om medlemsstaterne har pligt til at efterprøve de afgiftspligtiges angivelser og at kontrollere samtlige relevante dokumenter for at beregne afgiftsbeløbet eller for at efterprøve, om transaktionerne reelt har fundet sted, er der i denne forbindelse intet til hinder for at fastsætte sanktioner for manglende overholdelse af formelle krav. Pålæggelse af en sådan sanktion vil i realiteten have en afskrækkende virkning, der skal sikre en effektiv opfyldelse af forpligtelsen til i fakturaen at medtage de obligatoriske oplysninger, som er fastsat i momsdirektivet, og tilskynde den afgiftspligtige til at udvise større agtpågivenhed for fremtiden og gøre det muligt at tage hensyn til de administrative udgifter som følge af undladelsen og den berigtigelse, der har været nødvendig for at rette denne faktura (23). Medlemsstaterne er imidlertid forpligtede til at udøve denne kompetence under overholdelse af EU-retten, navnlig proportionalitetsprincippet.

46. Den tyske regering oplyste i retsmødet, at den omstændighed, at fradragsretten blev udskudt, og at en afgiftspligtig, der ikke overholder sine forpligtelser, pålægges at betale morarenter, således som det er tilfældet i tvisten i hovedsagen, må betragtes som sanktion. Jeg finder imidlertid, at denne sanktion ikke respekterer proportionalitetsprincippet. De obligatoriske oplysninger på fakturaen, herunder momsregistreringsnummeret, skal således give afgiftsmyndighederne mulighed for at foretage en korrekt opkrævning af momsen og for at undgå svig. Som det blev anført i retsmødet kan jeg ikke se, hvordan afgiftsmyndighederne i et sådant tilfælde kan sondre mellem en godtroende og en svigagtig afgiftspligtig. For svindleren er det i øvrigt nemmere at anføre et falsk momsregistreringsnummer og således satse på, at angivelsen vil passere upåagtet, end slet ikke at anføre det, hvilket derimod vil påkalde sig afgiftsmyndighedernes opmærksomhed og give dem anledning til at foretage en kontrol. Eller man kan forestille sig en afgiftspligtig, der i god tro har fremlagt en faktura, der ikke indeholder momsregistreringsnummer, i forbindelse med sin angivelse. Den pågældende ville højst sandsynligt blive afsløret under afgiftsmyndighedernes kontrol og ville kunne komme i samme situation som Senatex, dvs. få udskudt sin ret til fradrag og blive pålagt morarenter, hvilket indebærer ikke ubetydelige finansielle følger. En sådan ordning forekommer mig at mangle retssikkerhed og at være uegnet til effektivt at bekæmpe svig. Det ville endvidere kunne føre til, at en godtroende og en svigagtig afgiftspligtig sanktioneres på samme måde.

47. Jeg finder, at medlemsstaterne, for at undgå misbrug, ligeledes kan fastsætte foranstaltninger, der tidsmæssigt begrænser muligheden for at fremlægge berigtigede fakturaer. Det fører mig frem til den forelæggende rets tredje spørgsmål, hvorved det ønskes oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at det er til hinder for en national ordning eller praksis, hvorefter en afgiftspligtig nægtes ret til fradrag af moms, når berigtigelsen af en faktura for så vidt angår en obligatorisk oplysning finder sted efter, at der er truffet en afgørelse, hvorved der nægtes fradrag af moms med den begrundelse, at denne oplysning oprindeligt var udeladt.

48. Indførelse af foranstaltninger, hvorved der fastsættes en frist for at tidsbegrænse berigtigelse af fejlagtige eller ufuldstændige fakturaer, fremgår ikke af momsdirektivet. Jeg finder derfor, at det tilkommer medlemsstaterne at fastsætte sådanne foranstaltninger i deres nationale ret. Disse skal sikre, at de trufne foranstaltninger respekterer principperne om ækvivalens og effektivitet.

49. I den foreliggende sag kan et forbud mod enhver berigtigelse, der foretages efter afgiftsmyndighedernes afgørelse om at nægte fradragsret, forekomme uforholdsmæssig, hvilket således i praksis gør udøvelse af en sådan ret umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig.

50. Det kan således undertiden forekomme, at den afgiftspligtige først på tidspunktet for afgørelsen om afgiftsændring – bortset fra svigstilfælde – får kendskab til en undladelse eller en fejl vedrørende en obligatorisk oplysning på fakturaen. Et forbud mod enhver berigtigelse efter at der er truffet afgørelse, som f.eks. en ændringsafgørelse, ville kunne føre til, at enhver berigtigelse af en fejlagtig eller ufuldstændig faktura ganske enkelt nægtes. Dette ville indebære den alvorlige konsekvens, at den afgiftspligtige afskæres fra retten til fradrag, som er en grundlæggende ret, der skal sikre princippet om afgiftens neutralitet, og det så meget desto mere, som fejlen eller undladelsen meget ofte kan hidrøre fra den, der har udstedt fakturaen, nemlig sælgeren af varerne eller leverandøren af tjenesteydelserne.

51. Jeg finder derfor, at dom Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297) i vidt omfang bør nuanceres på dette punkt (24).

52. Henset til samtlige anførte betragtninger er det min opfattelse, at momsdirektivets artikel 167, artikel 178, litra a), artikel 179 og artikel 226, nr. 3), skal fortolkes således, at de er til hinder for en national ordning, som den i hovedsagen omhandlede, i henhold til hvilken berigtigelse af en faktura for så vidt angår en obligatorisk oplysning, nemlig momsregistreringsnummeret, ikke har tilbagevirkende kraft, således at der kun kan foretages fradrag af moms for så vidt angår det år, hvor den oprindelige faktura blev berigtiget, ikke det år, hvor fakturaen blev udstedt. I denne forbindelse kan medlemsstaterne træffe foranstaltninger, der sanktionerer manglende angivelse af obligatoriske oplysninger, på betingelse af, at disse respekterer proportionalitetsprincippet, samt foranstaltninger, der tidsmæssigt begrænser muligheden for at berigtige en fejlagtig eller ufuldstændig faktura, forudsat at sidstnævnte finder anvendelse på samme måde på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet baseret på national ret, og på de rettigheder, der er baseret på EU-retten (ækvivalensprincippet), og at de ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten (effektivitetsprincippet).

## V – Forslag til afgørelse

53. På baggrund af de anførte betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de spørgsmål, som Niedersächsisches Finanzgericht har forelagt (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen), således:

»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 ordning, som den i hovedsagen omhandlede, i henhold til hvilken berigtigelse af en faktura for så vidt angår en obligatorisk oplysning, nemlig momsregistreringsnummeret, ikke har tilbagevirkende kraft, således at der kun kan foretages fradrag af moms for så vidt angår det år, hvor den oprindelige faktura blev berigtiget, ikke det år, hvor fakturaen blev udstedt.

I denne forbindelse kan medlemsstaterne træffe foranstaltninger, der sanktionerer manglende angivelse af obligatoriske oplysninger, på betingelse af, at disse respekterer proportionalitetsprincippet, samt foranstaltninger, der tidsmæssigt begrænser muligheden for at berigtige en fejlagtig eller ufuldstændig faktura, forudsat at sidstnævnte finder anvendelse på samme måde på tilsvarende rettigheder på afgiftsområdet baseret på national ret, og på de rettigheder, der er baseret på EU-retten (ækvivalensprincippet), og at de ikke gør det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at udøve fradragsretten (effektivitetsprincippet).«

1 – Originalsprog: fransk.

2 – EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«.

3 – BGBl. 2005 I, s. 386.

4 – Jf. dom PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

5 – Jf. dom PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

6 – Jf. dom PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

7 – Jf. det nævnte direktivs artikel 178, litra a).

8 – Jf. momsdirektivets artikel 226, nr. 3).

9 – Jf. domme Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, præmis 25), Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 41) og PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719, præmis 29).

10 – Jf. for så vidt angår øvrige forpligtelser, som medlemsstaterne kan fastsætte for at sikre en korrekt opkrævning af afgiften og undgå svig, domme Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 49 og 50) samt VSTR (C-587/10, EU:C:2012:592, præmis 44 og 45).

11 – Domme Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, præmis 43, 44 og 45) samt Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 34).

12 – Jf. dommens præmis 36.

13 – Jf. den nævnte doms præmis 42-45.

14 – Jf. den nævnte doms præmis 21, 34 og 35.

15 – Rådets sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

16 – Denne bestemmelse blev erstattet af momsdirektivets artikel 179, første afsnit.

17 – Dom Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 34).

18 – Dom Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, præmis 35).

19 – Jf. for så vidt angår overførsel af overskydende moms til den følgende periode dom Kommissionen mod Ungarn (C-274/10, EU:C:2011:530, præmis 45 og den deri anførte retspraksis).

20 – Jf. det nævnte direktivs artikel 179, andet afsnit.

21 – Jf. forelæggelseskendelsens præmis 5.

22 – Jf. domme Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, præmis 50 og 51) samt Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, præmis 43). Jf. endvidere for så vidt angår forpligtelsen til at anmelde påbegyndelse af en afgiftspligtig virksomhed dom Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, præmis 33-36) og for så vidt angår uregelmæssigheder med hensyn til regnskab og angivelse vedrørende transaktioner, der er omfattet af ordningen om omvendt betalingspligt, dom Ecotrade (C-95/07 og C-96/07, EU:C:2008:267, præmis 63).

23 – Det bemærkes i denne forbindelse, at en række medlemsstater har fastsat sådanne bøder (jf. den belgiske momslovs artikel 70, artikel 77 i den luxembourgske lov om merværdiafgift eller den franske skatte- og afgiftslovs artikel 1737).

24 – Domstolen anførte i denne dom, at »[d]et bemærkes dog, at det fælles momssystem ikke forbyder at berigtige fejlbehæftede fakturaer. Når samtlige de materielle betingelser, der er nødvendige for indrømmelse af retten til at fradrage momsen, er opfyldt, og den afgiftspligtige person – *inden den pågældende myndighed træffer sin afgørelse* – har forelagt denne myndighed en berigtiget faktura, kan indrømmelsen af denne ret således i princippet ikke nægtes personen med den begrundelse, at den oprindelige faktura indeholdt en fejl« (præmis 34, min fremhævelse).