

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

YVES BOT

föredraget den 17 februari 2016(1)

Mål C-518/14

Senatex GmbH

mot

Finanzamt Hannover-Nord

(begäran om förhandsavgörande från Niedersächsisches Finanzgericht (finansdomstol i Niedersachsen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – 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 verkan från och med en viss tidpunkt i det förflutna inte är möjlig”

1. Den rättsliga ramen för förevarande mål är rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.(2) De frågor som uppkommer avser särskilt dels vilken verkan rättelsen av en felaktig eller ofullständig faktura har på den tidpunkt när rätten till avdrag för mervärdesskatt (nedan kallad mervärdesskatt) får utövas, dels om en sådan rättelse kan begränsas i tiden.
2. I förevarande förslag till avgörande kommer jag att förklara varför jag anser att mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det utgör hinder för en nationell lagstiftning, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken rättelsen av en faktura som avser en obligatorisk uppgift, nämligen registreringsnummer för mervärdesskatt, inte har någon retroaktiv verkan på så sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt enbart kan utövas för det år då den ursprungliga fakturan rättades och inte för det år då den upprättades.
3. Jag kommer i detta avseende förklara varför jag anser att medlemsstaterna har rätt att införa påföljder för underlåtenhet att uppge obligatoriska uppgifter, förutsatt att de iakttar proportionalitetsprincipen och bestämmelser som begränsar möjligheten att rätta en felaktig eller ofullständig faktura i tiden om de tillämpas på samma sätt både på de rättigheter av liknande slag inom skatteområdet som grundas på nationell rätt och på de rättigheter som grundas på unionsrätten (likvärdighetsprincipen), och inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten (effektivitetsprincipen).

I – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

4. I artikel 63 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Den beskattningsgrundande händelsen inträffar och mervärdesskatt blir utkrävbar vid den tidpunkt då leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum.”

5. Artikel 167 i direktivet har följande lydelse:

”Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.”

6. Artikel 168 a i nämnda direktiv har följande lydelse:

”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.”

7. I artikel 178 a i mervärdesskattedirektivet 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.”

8. Artikel 179 i direktivet 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.”

9. I artikel 219 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”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.”

10. Artikel 226 i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”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.

...”

11. Artikel 239 i direktivet har följande lydelse:

”Om medlemsstaterna utnyttjar möjligheten i artikel 272.1 första stycket b att inte tilldela beskattningsbara personer, som inte utför någon av de transaktioner som avses i artiklarna 20, 21, 22, 33, 36, 138 och 141, något registreringsnummer för mervärdesskatt, skall leverantören och förvärvaren i stället identifieras på fakturan genom ett annat nummer kallat skatteregistreringsnummer, som de berörda medlemsstaterna fastställer.”

B – Tysk rätt

12. I 15 § punkt 1 moment 1 första meningen i 2005 års lag om mervärdesskatt (Umsatzsteuergesetz 2005),(3) i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, (nedan kallad UStG), föreskrivs att en näringsidkare har rätt att dra av ingående skatt som denna enligt lag ska betala för leveranser av varor och andra tjänster som en annan näringsidkare har utfört för sin näringsverksamhet. Vidare anges i denna bestämmelse 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 UStG.

13. Avdrag för den ingående skatten kan göras först under den beskattningsperiod då alla de materiella förutsättningarna för avdrag som avses i 15 § punkt 1 UStG föreligger.

14. Enligt 31 § punkt 5 genomförandeförordningen för mervärdesskatt (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), i den lydelse som är tillämplig i målet vid den nationella domstolen, kan en faktura 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 rättade översänds i en handling som specifikt och entydigt hänvisar till fakturan. Härvid ställs samma krav på form och innehåll som i 14 § UStG.

15. I de särskilda fall då mervärdesskatt redovisats felaktigt eller utan att det är utan att rätt till avdrag föreligger ska 17 § punkt 1 UStG tillämpas analogt. Enligt denna bestämmelse har rättelsen inte retroaktiv verkan, utan har verkan först under den period då den korrigerade fakturan översänds till köparen eller en korrigerad faktura har utfärdats i enlighet med en begäran om rättelse efter att risken för skattebortfall har undanröjts.

16. Den hänskjutande domstolen har förklarat att om avdrag inte medges på grund av att uppgifter i fakturan saknas eller är oriktiga kan rättelse av avdrag åstadkommas genom fakturajustering vid tidpunkten för rättelsen. Mervärdesskatteintäkterna blir desamma för statskassan i detta fall. Däremot kan den skatteskuld som belastar näringsidkaren komma att ökas. Om avdraget nekas först många år senare, till exempel inom ramen för en skatterevision, innebär dröjsmålsräntan som utgår enligt 233a § skattelagen (Abgabenordnung), i den lydelse som var i kraft vid den aktuella tidpunkten i det nationella målet, en omfattande ekonomisk belastning.

II – Bakgrund till det nationella målet

17. Senatex GmbH (nedan kallat Senatex) bedriver partihandel med textilier. För åren 2008–2011 gjorde Senatex i sina skattedeklarationer gällande ett avdrag för ingående mervärdesskatt på grundval av kreditnotor som ställts ut av Senatex till dennes handelsagenter

och ett avdrag för fakturor från en reklamproducent (nedan kallade de omtvistade fakturorna).

18. Under perioden 11 februari–17 maj 2013 företog Finanzamt Hannover-Nord (skattemyndigheten i Hannover-Nord) en skatterevision av Senatex för åren 2008–2011. Inom ramen för denna skatterevision fastställde Finanzamt Hannover-Nord att de omtvistade fakturorna som lämnats för att få avdrag för ingående mervärdesskatt inte var korrekta i den mening som avses i 15 § punkt 1 jämförd med 14 § punkt 4 i mervärdesskattelagen. Dessa fakturor innehöll nämligen varken skatteregistreringsnumret eller registreringsnumret för mervärdesskatt för de berörda handelsagenterna eller reklamproducenten, dessa uppgifter förekom varken i fakturorna i sig eller i de bifogade handlingarna.

19. Den 2 maj 2013, alltså medan skatterevisionen fortfarande pågick, rättade Senatex kreditnotorna, dock enbart för de omstridda åren 2009–2011, genom att komplettera dem med berörd handelsagents skatteregistreringsnummer och registreringsnummer för mervärdesskatt. Fakturorna från reklamproducenten ändrades på motsvande sätt för åren 2009–2011.

20. Oaktat dessa justeringar fattade Finanzamt Hannover-Nord den 2 juli 2013 det ändrade beskattningsbeslutet avseende åren 2008–2011 där den fastställde att avdrag för ingående mervärdesskatt inte kan medges för åren 2009–2011 på grundval av de omtvistade fakturorna, med motiveringen att villkoren för dessa avdrag enbart var uppfyllda vid den tidpunkten då rättelserna gjordes, nämligen under år 2013 och inte under åren 2009–2011.

21. Senatex begärde omprövning av det ändrade beskattningsbeslutet. Under omprövningsperioden fastställdes att bolaget inte hade gjort några rättelser av de omtvistade fakturorna för år 2008. Den 11 februari 2014 korrigerade Senatex kreditnotorna för år 2008 genom att komplettera dem med de berörda handelsagenternas skatteregistreringsnummer och registreringsnummer för mervärdesskatt. Fakturorna från reklamproducenten ändrades på motsvarande sätt.

22. I beslutet av den 3 mars 2014 vidhöll Finanzamt Hannover-Nord sin rättsliga bedömning och anförde att förutsättningarna för avdrag för ingående mervärdesskatt på grundval av de omtvistade fakturorna blev uppfyllda först i och med den rättelse som gjordes av fakturorna under åren 2013 respektive 2014. De justerade fakturorna kan inte ges retroaktiv verkan från tidpunkten för tjänsternas tillhandahållande, och således ges verkan från och med en viss tidpunkt i det förflutna.

23. Senatex överklagade detta beslut vid den hänskjutande domstolen den 5 mars 2014. Bolagets uppfattning är att de justerade fakturorna ska ges retroaktiv verkan, nämligen för åren 2008–2011, då justeringarna gjordes innan det sista förvaltningsbeslutet, nämligen beslutet av den 3 mars 2014. Senatex har således yrkat att den hänskjutande domstolen ska upphäva de ändrade beskattningsbesluten som fattades av Finanzamt Hannover-Nord för åren 2008–2011.

III – Tolkningsfrågorna

24. Niedersächsisches Finanzgericht (finansdomstol i Niedersachsen) som hyser tvivel avseende tolkningen av domstolens domar och bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet har beslutet att vilandeförklara målet och ställa följande frågor:

”1) Har EU-domstolen genom domarna Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441) och Petroma Transports m.fl. (C?271/12, EU:C:2013:297) nyanserat sin slutsats 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)?

IV – Min bedömning

25. Den hänskjutande domstolen vill genom den första och den andra frågan få klarhet i huruvida artiklarna 167, 178 a, 179 och 226.3 i mervärdesskattedirektivet 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 faktura som avser en obligatorisk uppgift, nämligen ett registreringsnummer för mervärdesskatt, inte ska ges retroaktiv verkan, vilket innebär att avdragsrätten endast får göras gällande för det år då den ursprungliga fakturan rättades och inte för det år då fakturan upprättades.

26. Den hänskjutande domstolen vill genom den tredje frågan få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det utgör hinder för en nationell lagstiftning eller praxis som innebär att en beskattningsbar person nekas avdragsrätt för mervärdesskatt när rättelsen av en faktura som avser en obligatorisk uppgift sker efter det att ett beslut genom vilket avdrag för mervärdesskatt nekats av det skälet att uppgiften lämnats i efterhand, antagits.

27. Med anledning av den första och den andra frågan finns det anledning att fråga sig om vilka följder rättelsen av en faktura får för tidpunkten för när avdragsrätten kan utövas. Enligt den tyska lagstiftningen innebär rättelsen av fakturan att avdragsrätten för mervärdesskatt endast kan utövas för det år då den ursprungliga fakturan rättades och inte för det år då fakturan upprättades.

28. Den tyska regeringen har anfört att det av bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet framgår att avdragsrätten endast får utövas när två villkor är uppfyllda samtidigt; dels ska rätten till avdrag ha inträtt i den mening som avses i artikel 167 i direktivet, dels ska den beskattningsbara personen uppfylla de villkor som anges i artikel 178 i direktivet, däribland villkoret om innehav av en faktura som utfärdats i enlighet med artiklarna 220–236 och artiklarna 238, 239–240 i nämnda direktiv. När en faktura rättas är dessa två villkor emellertid först uppfyllda när rättelsen har skett och inte när den ursprungliga fakturan upprättades. Härav framgår att avdragsrätten enbart kan utövas vid den tidpunkt då rättelsen sker.

29. Skälen till att jag inte instämmer i denna bedömning är följande.

30. Enligt fast rättspraxis utgör avdragsrätten en grundläggande princip i det gemensamma systemet för mervärdesskatt som i princip inte får inskränkas och som inträder omedelbart för hela den ingående skatten.(4) Avdragsrätten är således av direkt och övergripande karaktär. Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har slagit fast är syftet med avdragssystemet 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.(5)

31. Enligt artikel 167 i mervärdesskattedirektivet 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 skattskyldig i den mening som avses i denna bestämmelse, dels att de varor eller tjänster som åberopats som grund för ett sådant avdrag ska ha använts av den skattskyldiga 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 skattskyldig person.(6)

32. Regler om utövande av avdragsrätten återfinns i artikel 178 i mervärdesskattedirektivet. En beskattningsbar person ska bland annat innehå en faktura som utfärdats i enlighet med artikel 226 i direktivet(7) och som bland annat ska innehålla registreringsnummer för mervärdesskatt.(8)

33. Dessa villkor som den beskattningsbara personen ska uppfylla för att kunna utöva sin avdragsrätt har av domstolen betecknats som formella villkor.(9) De utgör inte villkor som ska vara uppfyllda för att avdragsrätten för mervärdesskatt ska inträda, men möjliggör för skattemyndigheterna att förfoga över samtliga uppgifter som krävs för att ta ut mervärdesskatt och utöva sin kontroll för att förebygga bedrägeri.(10)

34. I de fall där skattemyndigheterna till exempel vid en skatterevision fastställer fel eller brister i samband med upprättandet av fakturan har den beskattningsbara personen möjlighet att rätta fakturan för att kunna utöva sin avdragsrätt. Denna möjlighet anges i artikel 219 i mervärdesskattedirektivet där det föreskrivs 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". Domstolen har även slagit fast att direktivet inte förbjuder rättelse av oriktiga fakturor.(11)

35. Då detta har konstaterats uppkommer frågan om vilka verkningar i tiden rättelsen av en faktura har på avdragsrätten för mervärdesskatt.

36. Den hänskjutande domstolen har i detta avseende hänvisat till domarna Terra Baubedarf-Handel (C?152/02, EU:C:2004:268), Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441) och domen Petroma Transports m.fl. (C?271/12, EU:C:2013:297). Vad gäller de två sista domarna kan konstateras att de visserligen avser rättelse av en faktura för att kunna utöva avdragsrätten, däremot har inte frågan om vilka verkningar i tiden en sådan rättelse har på avdragsrättens utövande behandlats.

37. Domen Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441) gällde frågan huruvida bestämmelserna i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att de utgör hinder för en nationell lagstiftning eller praxis enligt vilken rätt till avdrag för mervärdesskatt nekas när den faktura som är hänförlig till de varor som levererats till den beskattningsbara personen eller till de tjänster som tillhandahållits denna ursprungligen innehöll en felaktig uppgift och med avseende på vilken den rättelse som gjordes vid en senare tidpunkt inte uppfyller samtliga krav som uppställs i gällande nationell lagstiftning.(12) Domstolen skulle således avgöra huruvida en rättelse av fakturan för att kunna utöva avdragsrätt var möjlig och om medlemsstaterna hade möjlighet att föreskriva villkor utöver de materiella och formella villkor som föreskrevs i mervärdesskattedirektivet, nämligen att löpnumren på den korrigerade fakturan ska följa på varandra.(13) I domen Petroma Transports m.fl. (C?271/12, EU:C:2013:297) erinrade domstolen om att det gemensamma systemet för mervärdesskatt inte innehåller något förbud mot att felaktiga fakturor rättas, men slog fast att de

erforderliga uppgifterna för komplettering och rättelse av fakturorna i det nationella målet som avgjordes genom denna dom ingavs efter det att skattemyndigheten hade fattat sitt beslut om att inte medge avdrag för mervärdesskatten. Innan detta beslut fattades hade alltså inte de fakturor som ingetts till skattemyndigheten ännu rättats så att myndigheten kunde försäkra sig om den korrekta uppbörden och kontrollera densamma.(14) Det kan således konstateras att det i domarna Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441) och Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297) inte tagits ställning till frågan om rättelsen av en faktura har retroaktiv verkan för utövandet av avdragsrätten.

38. Jag anser att den rättspraxis som följer av domen Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) inte kan tillämpas till stöd för den tyska regeringens ståndpunkt. I den domen angav domstolen nämligen att avdragsrätten för mervärdesskatt måste utnyttjas för den skatteperiod under vilken de två villkoren i artikel 18.2 första stycket i det sjätte direktivet 77/388/EEG(15) är uppfyllda.(16) Med andra ord, tillade domstolen, ska varorna ha levererats eller tjänsterna ha tillhandahållits och den skattskyldiga personen inneha fakturan.(17) Terra Baubedarf-Handel GmbH innehade emellertid inte någon faktura vid den tidpunkt då det utövade sin avdragsrätt för mervärdesskatt för tjänster som tillhandahållits bolaget inom ramen för dess verksamhet. Bolaget kunde således inte erlagga några betalningar och betalade därmed inte mervärdesskatt under avdragsperioden. Mervärdesskatten kunde i dessa fall inte anses belasta en viss transaktion.(18) Av det skälet drog domstolen slutsatsen att det är nödvändigt att de två villkoren i artikel 18.2 första stycket i det sjätte direktivet 77/388 är uppfyllda för att beakta principen enligt vilken avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten.

39. Det mål som avgjordes genom domen Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) skiljer sig således från förevarande mål på så sätt att Senatex, till skillnad från Terra Baubedarf-Handel GmbH, innehade fakturor vid den tidpunkt då det utövade sin avdragsrätt och hade erlagt ingående mervärdesskatt. Denna skatt avsåg således en mervärdesskattepliktig transaktion som genomfördes inom ramen för Senatex ekonomiska verksamhet. Nämda dom kan enligt min mening således inte åberopas i förevarande fall till stöd för uppfattningen att domstolen förbjudit att avdragsrätten för mervärdesskatt ges retroaktiv verkan till följd av rättelsen av en faktura.

40. Däremot anser jag att domen Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) ger stöd för motsatt uppfattning. I punkt 35 i den domen hänvisade domstolen till fast rättspraxis enligt vilken avdragsrätten för mervärdesskatt inträder omedelbart för hela den ingående skatten. I artikel 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att "[d]en 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".

41. Syftet med det omedelbara avdraget är bland annat att säkerställa neutraliteten i det gemensamma systemet för mervärdesskatt och att inte utsätta den beskattningsbara personen för en ekonomisk risk genom att helt eller delvis belasta den beskattningsbara personen med denna skatt.(19) Av det skälet ska den period under vilken mervärdesskatt belastat den förvärvade varan eller den tjänst som tillhandahålls och under vilken rätten till avdrag inträder i enlighet med artikel 179 i mervärdesskattedirektivet sammanfalla med den period under vilken avdragsrätten utövas. Enligt direktivet kan enbart ett avsteg göras från denna princip, medlemsstaterna får nämligen ålägga de beskattningsbara personer som utför sådana tillfälliga transaktioner som avses i artikel 12 i direktivet att enbart utöva avdragsrätten vid den tidpunkt då leveransen äger rum, (20) vilket inte är fallet här.

42. Att anse att rättelsen av en faktura medför att avdragsrätten endast kan utövas för den

period under vilken rättelsen sker och inte för den period under vilken fakturan upprättades och betalades, såsom i målet den nationella domstolen, skulle stå i strid med principen om att denna rättighet är omedelbar. Detta skulle dessutom utsätta den beskattningsbara personen för en avsevärd ekonomisk risk. Om skattemyndigheten anser att denna person inte kunde utöva sin avdragsrätt för ingående mervärdesskatt innan fakturan rättades, skulle den nämligen kunna åläggas att betala dröjsmålsränta, såsom för övrigt föreskrivs i skattelagen, trots att detta inte hade medfört någon skatteförlust för medlemsstaten, eftersom mervärdesskatteintäkterna *in fine* blir desamma.(21)

43. Jag ifrågasätter emellertid inte fakturans betydelse i det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Den utgör ett slags bevismedel som gör det möjligt att ta ut och dra av mervärdesskatt. Den näringsidkare som fakturerar försäljningen av en vara eller tillhandahållandet av en tjänst utställer en faktura med mervärdesskatt och tar ut denna för statens räkning. På samma sätt möjliggör fakturan för den beskattningsbara person som betalat mervärdesskatt att styrka den och således dra av den. Särskilt registreringsnummer för mervärdesskatt underlättar för skattemyndigheterna att uppbära mervärdesskatt genom att den beskattningsbara personen i fråga kan identifieras och det för att förebygga bedrägeri kan kontrolleras att transaktionerna har genomförts.

44. Domstolen har emellertid tidigare vid flera tillfällen slagit fast att den ingående mervärdesskatten måste få dras av enligt den grundläggande principen om skatteneutralitet när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav.(22) Denna rättspraxis gäller i än högre grad i förevarande mål, eftersom underlåtenheten att ange registreringsnummer för mervärdesskatt rättades av den beskattningsbara personen, som vidtog rättelser av fakturorna och således även uppfyllde de formella kraven i unionsrätten.

45. Medlemsstaterna har i detta avseende visserligen en skyldighet att kontrollera riktigheten av de beskattningsbara personernas deklarationer och samtliga relevanta handlingar för att kunna bestämma beloppet på skatten eller kontrollera att transaktioner ägt rum, men detta innebär inte att de inte kan införa sanktioner för det fall att de formella kraven inte iakttas. En sådan sanktion som har en avskräckande verkan och som syftar till att säkerställa effektiviteten av skyldigheten att ange obligatoriska uppgifter i fakturan som föreskrivs i mervärdesskattedirektivet uppmuntrar beskattningsbara personer till större omsorg i framtiden och gör det möjligt att beakta de administrativa kostnader som uppkommer till följd av underlåtenheten och den rättelse som krävs för att korrigera fakturan.(23) Medlemsstaterna är emellertid skyldiga att vid utövandet av denna befogenhet iakta unionsrätten och särskilt proportionalitetsprincipen.

46. Under förhandlingen anförde den tyska regeringen att den omständigheten att avdragsrätten skjuts upp och den försumliga beskattningsbara personen åläggs att betala dröjsmålsränta, såsom i förevarande mål, utgör en sanktion. Enligt min mening iakttar denna sanktion emellertid inte proportionalitetsprincipen. De obligatoriska uppgifter som fakturan ska innehålla, däribland registreringsnumret för mervärdesskatt, syftar till att möjliggöra en riktig uppbörd av mervärdesskatten för skattemyndigheterna eller en skatterevision för att förebygga bedrägeri. Såsom emellertid framhållits vid förhandlingen ser jag inte hur skattemyndigheterna i ett sådant fall kan skilja mellan en beskattningsbar person i god tro och en bedragare. För en bedragare är det dessutom lättare att skriva in ett felaktigt registreringsnummer för mervärdesskatt och förlita sig på att deklarationen går igenom filtret än att över huvud taget inte ange något registreringsnummer för mervärdesskatt, vilket tvärtom, skulle dra till sig skattemyndigheternas uppmärksamhet och föranleda en skatterevision från deras sida. Låt oss emellertid utgå från en beskattningsbar person i god tro vars faktura som bifogats skattedeklarationen inte innehåller något registreringsnummer för mervärdesskatt. Sistnämnda kommer med stor sannolikhet bli

föremål för en skatterevision av skattemyndigheterna och vederbörande kan hamna i samma situation som Senatex, det vill säga få sin avdragsrätt uppskjuten och åläggas dröjsmålsränta vilket skulle få inte obetydliga finansiella följder. Ett sådant system är enligt min mening varken rättsäkert eller lämpligt för att säkerställa en effektiv bekämpning av bedrägeri. Detta kan dessutom leda till att en beskattningsbar person i god tro åläggs samma påföljder som en bedragare.

47. För att förhindra missbruk anser jag att medlemsstaterna även har rätt att införa bestämmelser som innebär en begränsning i tiden av möjligheten att lämna in rättelsefakturer. Detta leder mig över till den tredje frågan som den hänskjutande domstolen ställt för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att det utgör hinder för en nationell lagstiftning eller praxis enligt vilken en beskattningsbar person nekas rätt till avdrag för mervärdesskatt när rättelsen av en faktura som avser en obligatorisk uppgift först äger rum efter det att ett beslut genom vilket avdrag för mervärdesskatt nekas med motiveringen att denna uppgift lämnats i efterhand, antagits.

48. Mervärdesskattedirektivet innehåller inte några bestämmelser om införande av bestämmelser i vilka frister för att begränsa rättelse av felaktiga eller ofullständiga fakturer i tiden fastställs. Jag anser således att det ankommer på medlemsstaterna att införa sådana bestämmelser i deras nationella lagstiftning. Dessa ska försäkra sig om att de bestämmelser som antas iakttar likvärdighetsprincipen och effektivitetsprincipen.

49. Ett förbud mot rättelse efter det att skattemyndigheten fattat beslut om att neka utövande av avdragsrätten kan förefalla orimligt och således innebära att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten.

50. Det kan nämligen förhålla sig på så sätt att den beskattningsbara personen först vid antagandet av ett ändringsbeslut – förutom vid bedrägeri – får kännedom om att en obligatorisk uppgift utelämnats i fakturan eller att en obligatorisk uppgift är felaktig. Ett förbud mot att göra rättelser efter ett sådant beslut som ändringsbeslutet skulle kunna leda till att samtliga rättelser av en felaktig eller ofullständig faktura nekas. Detta skulle få den allvarliga följden att den beskattningsbara personen skulle berövas sin avdragsrätt, som är en grundläggande rättighet som gör det möjligt att säkerställa principen om skatteneutralitet, i synnerhet som felaktigheten eller bristen ofta kan härröra från den person som upprättar fakturan, nämligen den som säljer varor eller tillhandahåller tjänster.

51. Jag anser således att domen *Petroma Transports m.fl.* (C-271/12, EU:C:2013:297) i stor utsträckning ska nyanseras i detta avseende.(24)

52. Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser jag att artiklarna 167, 178 a, 179 och 226 led 3 i mervärdesskattedirektivet 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 faktura som avser en obligatorisk uppgift, nämligen registreringsnumret för mervärdesskatt, inte har någon retroaktiv verkan på så sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt enbart kan utövas för det år då den ursprungliga fakturan rättades och inte för det år då den upprättades. Medlemsstaterna har i detta avseende rätt att införa påföljder för underlåtenhet att uppgge obligatoriska uppgifter, förutsatt att de iakttar proportionalitetsprincipen och bestämmelser som begränsar möjligheten att rätta en felaktig eller ofullständig faktura i tiden om de tillämpas på samma sätt både på de rättigheter av liknande slag inom skatteområdet som grundas på nationell rätt och på de rättigheter som grundas på unionsrätten (likvärdighetsprincipen), och inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten (effektivitetsprincipen).

V – Förslag till avgörande

53. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som har ställts av Niedersächsisches Finanzgericht () på följande sätt:

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 faktura som avser en obligatorisk uppgift, nämligen registreringsnumret för mervärdesskatt, inte har någon retroaktiv verkan på så sätt att rätten till avdrag för mervärdesskatt enbart kan utövas för det år då den ursprungliga fakturan rättades och inte för det år då den upprättades.

Medlemsstaterna har i detta avseende rätt att införa påföljder för underlåtenhet att uppgge obligatoriska uppgifter, förutsatt att de iakttar proportionalitetsprincipen och bestämmelser som begränsar möjligheten att rätta en felaktig eller ofullständig faktura i tiden om de tillämpas på samma sätt både på de rättigheter av liknande slag inom skatteområdet som grundas på nationell rätt och på de rättigheter som grundas på unionsrätten (likvärdighetsprincipen), och inte innebär att det i praktiken blir omöjligt eller orimligt svårt att utöva avdragsrätten (effektivitetsprincipen).

1 – Originalspråk: franska.

2 – EUT L 347, s. 1, nedan kallat mervärdesskattedirektivet.

3 – BGBl. 2005 I s. 386.

4 – Se dom PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

5 – Se dom PPUH Stehcamp (C 277/14, EU:C:2015:719, punkt 27 och där angiven rättspraxis).

6 – Se dom PPUH Stehcamp (C 277/14, EU:C:2015:719, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

7 – Se artikel 178 a i nämnda direktiv.

8 – Se artikel 226.3 i mervärdesskattedirektivet.

9 – Se dom Collée (C?146/05, EU:C:2007:549, punkt 25), dom Polski Trawertyn (C?280/10, EU:C:2012:107, punkt 41) och dom PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punkt 29).

10 – Se, vad gäller de andra skyldigheter som medlemsstaterna kan införa för att säkerställa en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebygga av bedrägeri, dom Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627, punkterna 49 och 50) och dom VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592, punkterna 44 och 45).

11 – Dom Pannon Gép Centrum (C?368/09, EU:C:2010:441, punkterna 43–45) och dom Petroma Transports m.fl. (C?271/12, EU:C:2013:297, punkt 34).

12 – Se punkt 36 i denna dom.

13 – Se punkterna 42–45 i nämnda dom.

- 14 – Se punkterna 21, 34 och 35 i nämnda dom.
- 15 – Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).
- 16 – Den bestämmelsen har ersatts av artikel 179 första stycket i mervärdesskattedirektivet.
- 17 – Dom Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 34).
- 18 – Dom Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punkt 35).
- 19 – Vad gäller överföringen av överskjutande mervärdesskatt till nästa beskattningsperiod se dom kommissionen/Ungern (C-274/10, EU:C:2011:530, punkt 45 och där angiven rättspraxis).
- 20 – Se artikel 179 andra stycket i mervärdesskattedirektivet.
- 21 – Se punkt 5 i beslutet om hänskjutande.
- 22 – Se dom Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punkterna 50 och 51) och dom Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, punkt 43). Se även i fråga om skyldigheten att deklarerat från det att en verksamhet inletts dom Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punkterna 33–36) och om felaktigheter i bokföringen och deklarationen som påverkar de transaktioner som omfattas av bestämmelserna om omvänd skattskyldighet dom Ecotrade (C-95/07 och C-96/07, EU:C:2008:267, punkt 63).
- 23 – I flera medlemsstater föreskrivs sådana böter (se artikel 70 i den belgiska mervärdesskattelagen, artikel 77 i den luxemburgska mervärdesskattelagen eller artikel 1737 i den franska allmänna lagen om skatter).
- 24 – I denna dom anförde domstolen att det ska "[erinnas] om att det gemensamma systemet för mervärdesskatt inte innehåller något förbud mot att felaktiga fakturor rättas. När samtliga materiella villkor som krävs för åtnjutande av avdragsrätten avseende mervärdesskatt är uppfyllda och den skattskyldige – *innandenaktuell myndigheten fattatsitt beslut* – har tillhandahållit myndigheten en rättad faktura, kan avdragsrätt i princip inte nekas den skattskyldige med hänvisningen till att den ursprungliga fakturan innehöll ett fel" (punkt 34, min kursivering).