Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Syvende Afdeling)

21. november 2024*

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – momsfradrag – princippet om momsens neutralitet – for sen indgivelse af en registreringsansøgning – udstedelse og indhold af fakturaer – faktura, hvorpå der ikke er anført indgående moms – afgift beregnet på grundlag af en rapport – ingen berigtigende faktura – ret til fradrag – udelukket«

I sag C-624/23,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Administrativen sad – Varna (forvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien) ved afgørelse af 27. september 2023, indgået til Domstolen den 10. oktober 2023, i sagen

»SEM Remont« EOOD

mod

Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danachno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

har

DOMSTOLEN (Syvende Afdeling),

sammensat af formanden for Første Afdeling, F. Biltgen, som fungerende formand for Syvende Afdeling, formanden for Femte Afdeling, M.L. Arastey Sahún (refererende dommer), og dommer J. Passer,

generaladvokat: A.M. Collins,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– »SEM Remont« EOOD ved avocats A. Bochu, M. Gouraud og B. Le Bret,

* Processprog: bulgarsk.

– Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danachno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite ved D. Zhelyazkov,

– den bulgarske regering ved T. Mitova og T. Tsingileva, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved D. Drambozova og J. Jokubauskaitė, 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 Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 (EUT 2010, L 189, s. 1) (herefter »momsdirektivet«), samt af princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet.

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem »SEM Remont« og Direktor na Direktsia »Obzjalvane i danachno-osiguritelna praktika« Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direktør for direktoratet for »klager og skatte- og socialforsikringspraksis« i Varna ved det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter, Bulgarien) vedrørende sidstnævntes afslag på at indrømme dette selskab ret til momsfradrag.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 63 fastsætter:

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

4 Dette direktivs artikel 167 bestemmer:

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

5 Det nævnte direktivs artikel 168 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

[...]«

6 Samme direktivs artikel 176 er sålydende:

»Rådet [for Den Europæiske Union] fastsætter med enstemmighed på forslag af [Europa-]Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af momsen. […]

Indtil de i stk. 1 omhandlede bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning pr. 1. januar 1979 eller for de medlemsstater, som er tiltrådt [Den Europæiske Union] efter denne dato, på datoen for deres tiltrædelse.«

7 Momsdirektivets artikel 178 fastsætter:

»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 afsnit XI, kapitel 3, afdeling 3-6

[…]«

8 Dette direktivs artikel 179 bestemmer:

»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 lejlighedsvise transaktioner, først udøver fradragsretten ved leveringen.«

9 Det nævnte direktivs artikel 203 har følgende ordlyd:

»Momsen påhviler enhver person, som anfører denne afgift på en faktura.«

10 Samme direktivs artikel 218 er sålydende:

»Ved anvendelsen af dette direktiv accepterer medlemsstaterne som faktura ethvert dokument eller enhver meddelelse i papirform eller elektronisk form, der opfylder betingelserne i dette kapitel.«

11 Momsdirektivets artikel 219 fastsætter:

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

12 Dette direktivs artikel 226, der er indeholdt i direktivets afsnit XI, kapitel 3, afdeling 4, bestemmer:

»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

[...]

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, eller hvor det i artikel 220, nr. 4) og 5), omhandlede afdrag betales, forudsat at en sådan dato er fastsat og forskellig fra fakturaens udstedelsesdato

[...]

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

[...]«

Bulgarsk ret

13 Artikel 25 i zakon za danak varchu dobavenata stojnost (lov om merværdiafgift) (DV nr. 63 af 4.8.2006) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »ZDDS«), bestemmer:

»1) Afgiftspligten i henhold til denne lov indtræder ved levering af varer og ydelser, der foretages af afgiftspligtige personer i henhold til denne lov, erhvervelser inden for Fællesskabet samt indførsel af varer som omhandlet i artikel 16.

2) [...] Afgiftspligten indtræder på tidspunktet for overdragelsen af ejendomsretten til varen eller en anden tinglig rettighed samt enhver anden ret til som ejer at råde over varen eller på tidspunktet for leveringen af tjenesteydelsen.«

14 ZDDS' artikel 71 fastsætter:

»Den pågældende person kan udøve sin ret til fradrag af indgående moms, når en af følgende betingelser er opfyldt:

1) den pågældende er i besiddelse af et afgiftsdokument udfærdiget i overensstemmelse med de i artikel 114 og 115 fastsatte betingelser, hvori momsen for de varer eller tjenesteydelser, der leveres til vedkommende, er angivet særskilt

[...]«

15 ZDDS' artikel 96, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Enhver afgiftspligtig person, der er etableret på bulgarsk område, og som har haft en afgiftspligtig omsætning på mere end eller svarende til 50 000 [bulgarske leva (BGN) (ca. 25 600 EUR)] i en periode, der ikke overstiger de 12 på hinanden følgende måneder, der ligger forud for den løbende måned, har pligt til at indgive en registreringsanmeldelse i henhold til denne lov inden for en frist på 7 dage efter afslutningen af den afgiftsperiode, hvori den afgiftspligtige person har opnået denne omsætning. Når omsætningen er opnået i en periode på højst 2 på hinanden følgende måneder, inklusive den løbende måned, skal den pågældende indgive anmeldelsen senest 7 dage efter den dato, hvor omsætningen blev opnået.«

16 ZDDS' artikel 102 bestemmer:

»1. Hvis skatte- og afgiftsmyndigheden konstaterer, at en person ikke har opfyldt sin forpligtelse til at ansøge om registrering inden for fristen, registrerer de denne ved en registreringsafgørelse, hvis betingelserne for registreringen er opfyldt.

2. Den i stk. 1 omhandlede afgørelse skal indeholde grundlaget for og datoen for registreringspligtens opståen.

3. [...] Med henblik på fastsættelsen af den skyldige afgift for en person, der ikke har indgivet en registreringsanmeldelse inden for fristen, selv om vedkommende var forpligtet hertil, anses den pågældende for at være betalingspligtig for afgiften på vedkommendes afgiftspligtige leveringer og erhvervelser inden for Fællesskabet samt på afgiftspligtige tjenesteydelser, som den pågældende har modtaget, og for hvilke afgiften påhviler modtageren:

1) [...] for perioden fra udløbet af den frist, inden for hvilken registreringsafgørelsen skulle have været truffet, hvis personen havde indgivet en registreringsanmeldelse inden for fristen, indtil den dato, hvor den pågældende blev registreret af skatte- og afgiftsmyndigheden

2) [...] for perioden fra udløbet af den frist, inden for hvilken registreringsafgørelsen skulle have været truffet, hvis personen havde indgivet registreringsanmeldelsen inden for fristen, indtil den dato, hvor der ikke længere er grundlag for en registrering.

4. [...] I de tilfælde, der er omhandlet i artikel 96, stk. 1, andet punktum, anses en person, der ikke har indgivet en registreringsanmeldelse inden for fristen, selv om den pågældende var forpligtet hertil, med henblik på fastsættelsen af den skyldige afgift for at være betalingspligtig for afgiften på afgiftspligtige leveringer, der medfører, at den afgiftspligtige omsætning overskrider 50 000 BGN [(ca. 25 600 EUR)], fra den dato, hvor denne omsætning blev overskredet, indtil den dato, hvor den pågældende blev registreret af skatte- og afgiftsmyndigheden, eller indtil den dato, hvor der ikke længere er grundlag for en registrering. Der skal betales afgift af en afgiftspligtig levering, der medfører en overskridelse af denne omsætning. Personen er ligeledes betalingspligtig for afgiften på afgiftspligtige tjenesteydelser, som den pågældende har modtaget, og for hvilke afgiften påhviler modtageren, og for afgiften på afgiftspligtige erhvervelser inden for Fællesskabet, der er foretaget i løbet af denne periode.

[...]«

17 ZDDS' artikel 114, stk. 1, er affattet som følger:

»En faktura skal indeholde følgende oplysninger:

[...]

11) enhedsprisen uden afgift og afgiftsgrundlaget for leveringen samt de ydede forhandlerrabatter og dekorter, såfremt de ikke er indbefattet i enhedsprisen

12) afgiftssatsen og, såfremt afgiftssatsen er nul, grundene til dens anvendelse og grundene til, at afgiften ikke er blevet opkrævet

13) afgiftens størrelse

14) det beløb, der skal betales, hvis det afviger fra afgiftsgrundlaget og afgiften

[...]«

18 ZDDS' artikel 116 bestemmer:

»1. Det er ikke tilladt at foretage berigtigelser og tilføjelser i fakturaer og dertilhørende notaer. Urigtigt udfærdigede eller fejlagtigt berigtigede dokumenter skal annulleres, og der skal udfærdiges nye dokumenter.

2. Fakturaer og dertilhørende notaer, som ikke angiver momsen, selv om den burde være angivet herpå, anses ligeledes for urigtigt udfærdigede dokumenter.

[...]

4. Med henblik på annullationen af de fejlbehæftede eller berigtigede dokumenter, som er opført i regnskabet hos leverandøren eller modtageren, skal der for hver af parterne udfærdiges en rapport med følgende indhold:

1) grundlaget for annullationen

2) nummer og dato for det annullerede dokument

3) nummer og udstedelsesdato for det nye dokument

4) underskrift fra den person, som har udarbejdet rapporten for hver af parterne

5. Alle eksemplarer af det annullerede dokument opbevares af udstederen, og de opføres i regnskabet hos leverandøren og modtageren i overensstemmelse med bekendtgørelsen om anvendelsen af loven.

[...]

7. [...] Berigtigelsen af fakturaer og notaer i tilfælde af en endelig afgørelse, der udstedes af skatte- og afgiftsmyndigheden, foretages i overensstemmelse med stk. 1-6, når den forpligtelse, der fastslås i denne afgørelse, er blevet indbetalt til statskassen på en konto tilhørende den

kompetente territoriale ledelse i Natsionalna agentsia za prihodite [(det nationale agentur for skatte- og afgiftsindtægter, Bulgarien)] eller modregnet af skatte- og afgiftsmyndigheden.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

19 SEM Remont er et bulgarsk selskab, der driver virksomhed med anlæg af undergrundsbaner og højbaner. Selskabet er momspligtigt.

20 Den 4. august 2020 indgik dette selskab en kontrakt med Gidrostroy – Russia OOD, der er et russisk selskab specialiseret i at stille skibe til rådighed med henblik på opmudringsarbejde, med henblik på, at dette selskab skulle udføre opmudringsarbejder i vandområdet i havnen i Varna (Bulgarien). I henhold til denne kontrakt var Gidrostroy – Russia leverandøren og SEM Remont modtageren.

21 Den 31. oktober og den 15. november 2020 udstedte Gidrostroy – Russia to fakturaer til SEM Remont vedrørende de arbejder, der var udført i henhold til denne kontrakt, for beløb på henholdsvis 1 320 542,97 BGN (ca. 675 200 EUR) og 2 440 972,26 BGN (ca. 1 248 100 EUR). På tidspunktet for udstedelsen af disse fakturaer var Gidrostroy – Russia ikke momsregistreret i Bulgarien i medfør af ZDDS og anførte derfor ikke moms på de nævnte fakturaer. De omhandlede arbejder blev senere gennemført med ES BILD som modtager, et selskab stiftet mellem SEM Remont og EIS – Stroitelna kompania AD, som repræsenterede Gidrostroy – Russia i Bulgarien.

22 Gidrostroy – Russia indgav sin momsregistreringsanmeldelse den 26. november 2020. Der blev udstedt en registreringsafgørelse til selskabet den 10. december 2020, som blev forkyndt for dette den 11. december 2020.

23 Gidrostroy – Russia var genstand for en afgiftskontrol, som gjorde det muligt at fastslå, at dette selskab fra den 9. december 2019 havde overskredet den tærskel for afgiftspligtig omsætning, der er fastsat i ZDDS' artikel 96, stk. 1, som begrundede selskabets momsregistrering, og at selskabet derfor i henhold til denne bestemmelse skulle have indgivet en registreringsanmeldelse i henhold til denne lov senest den 16. december 2019. Da selskabet ikke havde opfyldt denne forpligtelse, blev det således anset for at være betalingspligtig for momsen på de leveringer, der oversteg denne tærskel for perioden fra den 9. december 2019 frem til datoen for selskabets faktiske registrering i henhold til ZDDS' artikel 96, stk. 1, dvs. den 11. december 2020.

24 Den 11. december 2020 opfordrede skatte- og afgiftsmyndigheden Gidrostroy – Russia til at betale moms af de afgiftspligtige transaktioner for denne periode og til at fremlægge en rapport i henhold til ZDDS' artikel 117, stk. 1, nr. 1. Ved skrivelse af 12. juli 2021 fremsendte selskabet til skatte- og afgiftsmyndigheden denne rapport, der var dateret den 29. juni 2021, om betaling af denne moms, hvor selskabet fremstod som leverandør og modtager af disse transaktioner. Den nævnte rapport nævnte bl.a. de to fakturaer af 31. oktober og 15. november 2020 for et samlet momsbeløb på 752 303,05 BGN (ca. 384 650 EUR).

25 EIS – Stroitelna kompania, repræsentanten for Gidrostroy – Russia i Bulgarien, hvis bankkonto blev anvendt til betaling af dette selskabs skatte- og afgiftsforpligtelser i denne medlemsstat, indgik den 13. juli 2021 en aftale med SEM Remont, hvorved SEM Remont ydede EIS Stroitelna kompania et lån på 752 303,05 BGN, der var identisk med det momsbeløb, der var anført i rapporten vedrørende disse to fakturaer. Beløbet på dette lån blev faktisk anvendt af EIS – Stroitelna kompania til at betale det pågældende momsbeløb til den bulgarske statskasse.

26 SEM Remont indførte i sin indkøbsfortegnelse og i momsangivelsen for afgiftsperioden december 2021 en ret til momsfradrag på 753 390,12 BGN (ca. 385 200 EUR) på grundlag af rapporten.

27 Skatte- og afgiftsmyndigheden konstaterede imidlertid, at afgiftspligten ikke var indtrådt på tidspunktet for udstedelsen af denne rapport, og at momsen derfor ikke var forfalden. Under disse omstændigheder konkluderede denne myndighed, at SEM Remont ikke opfyldte betingelserne for momsfradrag i ZDDS' artikel 71, idet selskabet ikke var i besiddelse af fakturaer med angivelse af moms. Myndigheden var i denne henseende af den opfattelse, at den nævnte rapport ikke var et gyldigt dokument, der godtgjorde, at der forelå en fradragsret.

28 I henhold til ZDDS' artikel 25, stk. 1 og 4, sammenholdt med denne lovs artikel 71, stk. 1, afslog skatte- og afgiftsmyndigheden derfor at indrømme SEM Remont den omhandlede ret til momsfradrag.

29 Skatte- og afgiftsmyndighedens afslag var desuden begrundet i den omstændighed, at momsen på leveringer modtaget fra Gidrostroy – Russia var blevet betalt efter kontrollen af dette selskab i henhold til ZDDS' artikel 102, stk. 4. I denne henseende lagde denne myndighed den fortolkning af denne bestemmelse til grund, som Konstitutsionen sad (forfatningsdomstol, Bulgarien) havde anlagt, hvorefter leverandøren af en afgiftspligtig transaktion, som ikke har indgivet en registreringsanmeldelse inden for den fastsatte frist, er forpligtet til at betale moms af denne transaktion, men ikke har ret til at berigtige de fakturaer, der er udstedt i perioden mellem den dato, hvor leverandøren nåede tærsklen for den afgiftspligtige omsætning, hvorfra momsregistreringen var obligatorisk, og den dato, hvor denne leverandør faktisk blev momsregistreret.

30 SEM Remont har anlagt sag til prøvelse af skatte- og afgiftsmyndighedens afgørelse om ikke at indrømme selskabet ret til momsfradrag ved Administrativen sad – Varna (forvaltningsdomstolen i Varna, Bulgarien), der er den forelæggende ret. Den forelæggende ret har udtrykt tvivl om, hvorvidt bestemmelserne i national ret og de nationale myndigheder praksis, hvorefter modtageren af en levering i en situation som den i hovedsagen omhandlede nægtes ret til momsfradrag, når leverandøren, som ikke var momsregistreret, har udstedt en faktura uden angivelse af momsen, men er blevet momsregistreret på skatte- og afgiftsmyndighedens anmodning, efter at leveringen har fundet sted, og efter en kontrol ikke har udstedt en berigtiget faktura, men en rapport, hvori denne er opført som både leverandør og modtager af denne transaktion, og hvori den omhandlede faktura, afgiftsgrundlaget og den moms, som finder anvendelse på leverandøren, er angivet, er forenelige med momsdirektivet og princippet om momsens neutralitet.

31 På denne baggrund har Administrativen sad – Varna (forvaltningsdomstolen i Varna) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er det i henhold til [momsdirektivets] artikel 63, artikel 167, artikel 168, litra a), artikel 178, litra a), artikel 218, artikel 219, artikel 220, artikel 226 og artikel 228 […] lovligt med en praksis, som benyttes af [skatte- og afgiftsmyndigheden] i forbindelse med anvendelsen af nationale bestemmelser, herunder navnlig [ZDDS'] artikel 71, stk. 1, […], sammenholdt med samme lovs artikel 25, stk. 1, sammenholdt med samme lovs artikel 102, stk. 4, artikel 114, artikel 116 og artikel 117, sammenholdt med samme lovs artikel 125 og 126, hvorefter modtageren af en momspligtig ydelse blev nægtet ret til at foretage fradrag for indgående moms for både perioden for levering af ydelsen og perioden for dens registrering i afgiftsangivelsen med den begrundelse, at den faktura, som leverandøren havde udstedt til

den pågældende, ikke anførte moms, at der på et senere tidspunkt (efter den afgiftskontrol, der blev foretaget hos leverandøren) blev udfærdiget et dokument, der ikke opfyldte kravene til indholdet af en faktura (der blev udarbejdet [en rapport], i hvilken dens ophavsmand blev betegnet som både leverandør og modtager i henhold til [rapporten]), og i [hvilken rapport] den faktura, der var blevet udstedt til modtageren, blev angivet, og den moms, der var blevet betalt, blev beregnet på grundlag af det afgiftspligtige beløb, der var angivet deri, og at modtageren først herefter gjorde retten til at foretage fradrag for indgående moms (»retten til at kræve en skattekredit« i henhold til [ZDDS]) gældende på grundlag af [rapporten], og gør en sådan praksis det praktisk umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt for den afgiftspligtige person at udøve retten til at foretage fradrag for indgående moms?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende: På hvilket tidspunkt skal retten til at foretage fradrag for indgående moms udøves – er det på tidspunktet for udstedelsen af fakturaen uden angivelse af moms eller på tidspunktet for leverandørens udfærdigelse af [rapporten]?

3) I henhold til [momsdirektivets] artikel 203 […], sammenholdt med samme direktivs artikel 178, litra a), og artikel 176, samt princippet om afgiftsneutralitet er det da lovligt med en bestemmelse som [ZDDS'] artikel 102, stk. 4, og en praksis, som anvendes af den nationale [skatte- og afgiftsmyndighed], hvorefter en leverandør af en momspligtig ydelse, der ikke indgiver en ansøgning om registrering i henhold til [ZDDS] inden for den lovbestemte frist fra den dato, hvor den pågældende i henhold til samme lov er blevet forpligtet til at lade sig momsregistrere, alene er forpligtet til at betale moms af de ydelser, den pågældende har leveret i perioden fra den dato, hvor registreringspligten opstod, til registreringen ved afgiftsmyndigheden, og hvorefter der ikke er mulighed for, at den leverandør, for hvem momspligten er blevet fastslået i henhold til [ZDDS'] artikel 102, stk. 4, kan udstede berigtigende fakturaer (eller et andet dokument) til modtagerne af ydelserne, således at disse kan udøve retten til at foretage fradrag for indgående moms?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

32 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at det er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter modtageren af en momspligtig levering fratages den ret til fradrag af denne afgift, der er fastsat i dette direktiv, i et tilfælde, hvor leverandøren for det første har tilsidesat sin forpligtelse i henhold til national lovgivning til at indgive en momsregistreringsanmeldelse og har udstedt fakturaer til modtageren, hvorpå der ikke er anført moms, og for det andet under en afgiftskontrol har udfærdiget en rapport med angivelse af denne moms, og hvori denne leverandør også fremstod som modtager af denne levering.

33 Ifølge fast retspraksis udgør den i momsdirektivets artikel 167 ff. fastsatte fradragsret en integrerende del af momsordningen, og den kan som udgangspunkt ikke begrænses. Særligt omfatter denne ret umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (dom af 13.1.2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

34 Denne fradragsret er imidlertid underlagt en betingelse om, at visse krav, herunder det krav, der er fastsat i momsdirektivets artikel 168, litra a), hvorefter den moms, der anmodes om fradrag for, skal betales eller er betalt, overholdes (dom af 13.1.2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, præmis 22).

35 Domstolen har ganske vist fastslået, at når prisen er blevet fastsat af parterne uden nogen angivelse af momsen, og leverandøren er den person, der er betalingspligtig for moms for den afgiftspligtige transaktion, skal den aftalte pris i det tilfælde, hvor leverandøren ikke har mulighed for hos erhververen at efteropkræve den af skatte- og afgiftsmyndigheden krævede moms, anses for allerede at omfatte momsen (dom af 7.11.2013, Tulică og Plavoșin, C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 43, og af 13.1.2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, præmis 23; jf. i denne retning dom af 1.7.2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, præmis 30-34).

36 I det foreliggende tilfælde var der imidlertid, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, i de omhandlede fakturaer alene henvist til afgiftsgrundlaget uden moms, idet denne afgift udelukkende var anført i den rapport, der blev udfærdiget af leverandøren, dvs. Gidrostroy – Russia, under afgiftskontrollen.

37 Under disse omstændigheder finder den formodning, der er fastsat i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 35, ikke anvendelse i hovedsagen.

38 Hvad angår denne rapport skal det bemærkes, at Domstolen ganske vist i dom af 29. september 2022, Raiffeisen Leasing (C-235/21, EU:C:2022:739, præmis 46), fastslog, at momsdirektivets artikel 203 skal fortolkes således, at en aftale, hvis indgåelse ikke er blevet fulgt op med parternes udstedelse af en faktura, kan anses for en faktura som omhandlet i denne bestemmelse, såfremt denne aftale indeholder alle de oplysninger, der er nødvendige for, at en medlemsstats skatte- og afgiftsmyndigheder kan fastslå, om de materielle betingelser for retten til fradrag af moms er opfyldt i det foreliggende tilfælde.

39 For det første kan den i nærværende sag omhandlede rapport, som blev udfærdiget af Gidrostroy – Russia, og hvoraf det fremgik, at dette selskab både var leverandør og modtager af den pågældende transaktion, og som ikke blev overdraget til SEM Remont, men til skatte- og afgiftsmyndigheden under en kontrol, som denne myndighed gennemførte, ikke sidestilles med en aftale mellem parterne, såsom den aftale, der var genstand for den dom, der er nævnt i den foregående præmis.

40 Som det fremgår af Domstolens praksis, kræver momsdirektivet og det grundlæggende princip om momsens neutralitet, for det andet at der indrømmes fradrag for indgående moms, hvis de materielle betingelser herfor er opfyldt, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser (jf. i denne retning dom af 29.9.2022, Raiffeisen Leasing, C-235/21, EU:C:2022:739, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

41 Det må imidlertid konstateres, at momsen i hovedsagen ikke er blevet betalt af SEM Remont og ikke skyldes af dette selskab. Skatte- og afgiftsmyndigheden konstaterede således, at de omhandlede fakturaer var blevet udstedt for en transaktion, som Gidrostroy – Russia efterfølgende havde foretaget, idet modtageren af denne transaktion var selskabet ES BILD, der var blevet stiftet mellem SEM Remont og EIS – Stroitelna kompania.

42 Denne konstatering drages ikke i tvivl af, at der foreligger en låneaftale vedrørende det beløb, med hensyn til hvilket SEM Remont har fået afslag på momsfradrag, og som er indgået mellem sidstnævnte og EIS – Stroitelna kompania som repræsentant for Gidrostroy – Russia, idet en sådan aftale ikke skaber en forpligtelse for SEM Remont til at betale momsen til leverandøren og ikke udgør en berigtigelse af fakturaer udstedt af Gidrostroy – Russia til SEM Remont.

43 Under disse omstændigheder kan de krav, der er nævnt i nærværende doms præmis 34, som retten til momsfradrag er underlagt, ikke anses for at være opfyldt.

44 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivet skal fortolkes således, at det ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter modtageren af en momspligtig levering fratages den ret til fradrag af denne afgift, der er fastsat i dette direktiv, i et tilfælde, hvor leverandøren for det første har tilsidesat sin forpligtelse i henhold til denne lovgivning til at indgive en momsregistreringsanmeldelse og har udstedt fakturaer til modtageren, hvorpå der ikke er anført moms, og for det andet under en afgiftskontrol har udfærdiget en rapport med angivelse af denne moms, og hvori denne leverandør også fremstod som modtager af denne levering.

Det andet spørgsmål

45 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om retten til momsfradrag i det tilfælde, der er omhandlet i det første spørgsmål, indtræder på tidspunktet for udstedelsen af den faktura, hvorpå denne afgift ikke er anført, eller på det tidspunkt, hvor rapporten udarbejdes af leverandøren.

46 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål er det andet spørgsmål blevet uden genstand og det er derfor ufornødent at besvare det.

Det tredje spørgsmål

47 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet og princippet om momsens neutralitet skal fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som udelukker muligheden for at berigtige en faktura i det tilfælde, hvor den faktura, som leverandøren har udstedt til modtageren af en momspligtig levering, for det første ikke indeholdt en angivelse af denne afgift, og leverandøren for det andet under en skattekontrol foretaget hos denne leverandør har udfærdiget en rapport, hvori momsen er anført, og hvori leverandøren ligeledes angives som modtager af denne levering.

48 Selv om Domstolen har anerkendt, at det grundlæggende princip om momsens neutralitet kræver, at der indrømmes fradrag for indgående moms eller tilbagebetaling heraf, selv om de afgiftspligtige ikke måtte have opfyldt visse formelle betingelser, er dette på betingelse af, at de materielle betingelser i øvrigt er opfyldt (dom af 8.12.2022, Luxury Trust Automobil, C-247/21, EU:C:2022:966, præmis 59 og den deri nævnte retspraksis).

49 Samtidig vedrører Domstolens praksis vedrørende berigtigelse af fakturaer med tilbagevirkende kraft fradrag for indgående moms.

50 I denne henseende fastslog Domstolen i dom af 15. september 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, præmis 43), 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 lovgivning, hvorefter berigtigelse af en obligatorisk oplysning i en faktura, nemlig momsregistreringsnummeret, ikke har tilbagevirkende kraft, således at retten til momsfradrag på grundlag af den berigtigede faktura ikke kan udøves for det år, hvor den oprindelige faktura blev udfærdiget, men først for det år, hvor fakturaen blev berigtiget.

51 I den sag, der gav anledning til denne dom, var den indgående moms imidlertid blevet betalt af det selskab, der i sine afgiftsangivelser havde angivet et fradrag for denne moms.

52 Som det fremgår af dom af 15. september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, præmis 44), kan skatte- og afgiftsmyndigheden ikke begrænse sig til kun at undersøge selve fakturaen. De skal ligeledes tage hensyn til supplerende oplysninger fremlagt af den afgiftspligtige person. Denne konstatering bekræftes af momsdirektivets artikel 219, som sidestiller ethvert dokument eller enhver meddelelse, der specifikt og utvetydigt ændrer og henviser til den oprindelige faktura, med en faktura.

53 I denne sidstnævnte dom fastslog Domstolen følgelig, at momsdirektivets artikel 178, litra a), skal fortolkes således, at den er til hinder for, at de nationale skatte- og afgiftsmyndigheder kan afslå at indrømme ret til momsfradrag alene af den grund, at den afgiftspligtige person er i besiddelse af en faktura, som ikke opfylder de betingelser, der er fastsat i direktivets artikel 226, nr. 6) og 7), selv om myndighederne råder over alle de oplysninger, der er nødvendige for at efterprøve, om de materielle betingelser for at udøve fradragsretten er opfyldt.

54 I den sag, der gav anledning til dom af 15. september 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), var den indgående moms blevet betalt af det selskab, der modtog de momspligtige tjenesteydelser, og som havde anmodet om fradrag for denne afgift.

55 Henset til betragtningerne vedrørende det første spørgsmål i den foreliggende sag vedrørende SEM Remonts manglende ret til momsfradrag skal det fremhæves, at i overensstemmelse med Domstolens praksis finder den i momsdirektivet fastsatte mekanisme til regulering af uretmæssigt foretagne fradrag ikke anvendelse, når fradraget oprindeligt er blevet foretaget uden nogen fradragsret (jf. i denne retning dom af 11.4.2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, præmis 42 og 43).

56 I dom af 8. maj 2013, Petroma Transports m.fl. (C-271/12, EU:C:2013:297, præmis 34 og 35), fastslog Domstolen desuden, at selv om det fælles momssystem ikke forbyder berigtigelse af fejlbehæftede fakturaer, forholder det sig ikke desto mindre således, at hvad angår tvisten i hovedsagen i den sag, der gav anledning til denne dom, blev de nødvendige oplysninger, som havde til formål at gøre fakturaerne fuldstændige og forskriftsmæssige, fremlagt, efter at skatte- og afgiftsmyndigheden havde truffet afgørelse om nægtelse af retten til momsfradrag. Inden denne afgørelse blev truffet, var de fakturaer, der blev fremlagt for den nævnte myndighed, således endnu ikke blevet berigtiget med henblik på at gøre det muligt for denne at sikre en korrekt opkrævning af momsen og gennemføre sin kontrol.

57 I den nævnte doms præmis 36 fastslog Domstolen, at den harmoniserede momsordning ikke er til hinder for en national lovgivning, i henhold til hvilken afgiftspligtige aftagere af tjenesteydelser, der er i besiddelse af ufuldstændige fakturaer, kan nægtes retten til fradrag for moms, selv om

disse fakturaer, efter at en sådan afgørelse om nægtelse er blevet truffet, suppleres ved fremlæggelse af oplysninger, som har til formål at bevise de fakturerede transaktioners faktiske gennemførelse, deres art og beløbet herfor.

58 I dom af 23. april 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, præmis 39), der vedrørte bulgarsk lovgivning, fastslog Domstolen, at en manglende mulighed for at berigtige afgiftsdokumenter i tilfælde, hvor risikoen for afgiftsmæssige tab er blevet endeligt udelukket, ikke er nødvendig for at sikre opkrævningen af moms og undgå svig.

59 I den sag, der gav anledning til denne dom, havde både leverandøren og modtageren af de omhandlede tjenesteydelser imidlertid betalt moms, og skatte- og afgiftsmyndighedens opkrævning af denne afgift havde således fundet sted to gange. Der var dermed ingen risiko for tab af skatteindtægter.

60 Dette er derimod ikke tilfældet i en situation som den i hovedsagen omhandlede, eftersom momsen, som anført i nærværende doms præmis 41, ikke er blevet betalt af SEM Remont og ikke skyldes af dette selskab.

61 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det tredje spørgsmål besvares med, at momsdirektivet og princippet om momsens neutralitet skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som udelukker muligheden for at berigtige en faktura i det tilfælde, hvor den faktura, som leverandøren har udstedt til modtageren af en momspligtig levering, for det første ikke indeholdt en angivelse af denne afgift, og leverandøren for det andet under en skattekontrol foretaget hos denne leverandør har udfærdiget en rapport, hvori momsen er anført, og hvori leverandøren ligeledes angives som modtager af denne levering.

Sagsomkostninger

62 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 sagsomkostningerne. 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 (Syvende Afdeling) for ret:

1) **Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010,**

skal fortolkes således, at

det ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter modtageren af en levering, hvoraf der skal svares merværdiafgift (moms), fratages den ret til fradrag af denne afgift, der er fastsat i dette direktiv, i et tilfælde, hvor leverandøren for det første har tilsidesat sin forpligtelse i henhold til denne lovgivning til at indgive en momsregistreringsanmeldelse og har udstedt fakturaer til modtageren, hvorpå der ikke er anført moms, og for det andet under en afgiftskontrol har udfærdiget en rapport med angivelse af denne moms, og hvori denne leverandør også fremstod som modtager af denne levering.

2) Direktiv 2006/112, som ændret ved direktiv 2010/45, og princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet

skal fortolkes således, at

de ikke er til hinder for en medlemsstats lovgivning, som udelukker muligheden for at berigtige en faktura i det tilfælde, hvor den faktura, som leverandøren har udstedt til modtageren af en momspligtig levering, for det første ikke indeholdt en angivelse af denne afgift, og leverandøren for det andet under en skattekontrol foretaget hos denne leverandør har udfærdiget en rapport, hvori momsen er anført, og hvori leverandøren ligeledes angives som modtager af denne levering.

Underskrifter