

Asia C-368/09

Pannon Gép Centrum kft

vastaan

APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály

(Baranya Megyei Bíróságin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Direktiivi 2006/112/EY – Oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen – Kansallinen lainsäädäntö, jossa seuraamukseksi laskussa olevasta väärästä tiedosta säädetään vähennysoikeuden menettäminen

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Verovelvollisen velvollisuudet – Tiettyjä mainintoja sisältävien laskujen hallussapito

(Neuvoston direktiivin 2006/112 167 artikla, 178 artiklan a alakohta, 220 artiklan 1 alakohta ja 226 artikla)

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112 167 artiklaa, 178 artiklan a alakohtaa, 220 artiklan 1 alakohtaa ja 226 artiklaa on tulkittava siten, että niiden vastainen on sellainen kansallinen lainsäädäntö tai käytäntö, jonka perusteella kansalliset viranomaiset epäävät verovelvolliselta oikeuden vähentää siitä arvonlisäveron määrästä, jonka se on velvollinen maksamaan, veron, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille suoritetuista palveluista, siitä syystä, että sen hallussa vähentämisajankohtana olleessa alkuperäisessä laskussa oli väärä palvelujen suorittamisen päättämispäivä ja että sittemmin oikaistua laskua ja alkuperäisen laskun kumoavaa hyvityslaskua ei ollut numeroitu juoksevasti, jos vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät ja jos verovelvollinen on toimittanut kyseisille viranomaisille oikaistun laskun, josta palvelujen suorittamisen oikea päättämispäivä ilmenee, ennen kuin kyseiset viranomaiset ovat tehneet päätöksen, vaikka mainittua laskua ja alkuperäisen laskun kumoavaa hyvityslaskua ei olisikaan numeroitu juoksevasti.

Ainoastaan direktiivin 2006/112 226 artiklassa mainitut tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia direktiivin 220 artiklan säännösten mukaisesti laadittavissa laskuissa. Tästä seuraa, etteivät jäsenvaltiot saa asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiselle sellaisia laskujen sisältöön liittyviä edellytyksiä, joista ei nimenomaisesti säädetä kyseisen direktiivin säännöksissä.

(ks. 40, 41 ja 45 kohta sekä tuomiolauselma)

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

15 päivänä heinäkuuta 2010 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Direktiivi 2006/112/EY – Oikeus ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen – Kansallinen lainsäädäntö, jossa seuraamukseksi laskussa olevasta väärästä tiedosta säädetään vähennysoikeuden menettäminen

Asiassa C-368/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Baranya Megyei Bíróság (Unkari) on esittänyt 31.8.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.9.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Pannon Gép Centrum kft

vastaaan

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský ja T. von Danwitz,

julkisasiamies: N. Jääskinen,

kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Unkarin hallitus, asiamiehinnään J. Fazekas, M. Fehér ja K. Szíjjártó,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään D. Triantafyllou ja B. D. Simon,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi), sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/115/EY (EYVL 2002, L 15, s. 24), 17 artiklan 1 kohdan, 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 22 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Pannon Gép Centrum kft (jäljempänä kantaja) ja APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (jäljempänä APEH) ja jossa on kyse siitä, että jälkimmäinen kieltäytyi hyväksymästä, että pääasian kantaja vähentäisi sen maksettavana olevasta arvonlisäverosta sille tarjottuihin palveluihin liittyvän

arvonlisäveron.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Unionin arvonlisäveroalan lainsäädäntö ja erityisesti kuudes direktiivi on kumottu ja korvattu 1.1.2007 lähtien yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1) sen 411 ja 413 artiklan mukaisesti. Direktiivin 2006/112 ensimmäisen ja kolmannen perustelukappaleen mukaan kuudes direktiivi oli laadittava uudelleen, jotta kaikki sovellettavat säännökset esitettäisiin selkeästi ja toimivasti uudelleen laadituin rakentein ja sanamuodoin tekemättä kuitenkaan periaatteessa sisällöllisiä muutoksia. Direktiivin 2006/112 säännökset ovat siis aineellisesti samat kuin kuudennen direktiivin vastaavat säännökset.

4 Direktiivin 2006/112 167 artikla vastaa kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohtaa, ja sen mukaan ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

5 Direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohta on aineelliselta sisällöltään samanlainen kuin kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohta, sellaisena kuin kyseinen säännös on jälkimmäisen direktiivin 28 h artiklan 1 kohdassa, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle.”

6 Direktiivin 2006/112 178 artikla on aineelliselta sisällöltään samanlainen kuin kuudennen direktiivin 18 artiklan 1 kohta, sellaisena kuin kyseinen säännös on jälkimmäisen direktiivin 28 h artiklan 2 kohdassa, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Vähennysoikeuden käyttö edellyttää verovelvolliselta seuraavien edellytysten täyttämistä:

a) edellä 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun tavaroiden luovutuksia ja palvelujen suorituksia koskevan vähennyksen osalta 220–236, 238, 239 ja 240 artiklan mukaisesti tehdyn laskun hallussapitoa;

– –”

7 Direktiivin 2006/112 220 artiklan 1 alakohta on aineelliselta sisällöltään samanlainen kuin kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan a alakohta, sellaisena kuin kyseinen säännös on jälkimmäisen direktiivin 28 j artiklassa, sellaisena kuin viimeksi mainittu säännös on muutettuna direktiivin 2001/115 2 artiklan 2 kohdalla, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen on varmistettava, että verovelvollinen itse, hankkija tai kolmas taho verovelvollisen nimissä ja puolesta laatii laskun seuraavissa tapauksissa:

1) verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tai oikeushenkilölle, joka ei ole verovelvollinen, tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista.”

8 Direktiivin 2006/112 226 artikla on aineelliselta sisällöltään samanlainen kuin kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohta, sellaisena kuin kyseinen säännös on jälkimmäisen

direktiivin 28 h artiklassa, sellaisena kuin viimeksi mainittu säännös on muutettuna direktiivin 2001/115 2 artiklan 2 kohdalla, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Rajoittamatta tämän direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan seuraavat tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia 220 ja 221 artiklan säännösten mukaisesti toimitettavissa laskuissa:

- 1) laskun laatimispäivä;
- 2) yhteen tai useampaan sarjaan perustuva juokseva numero, jolla lasku voidaan yksilöidä;
- 3) – – arvonlisäverotunniste, jolla verovelvollinen on luovuttanut tavarat tai suorittanut palvelut;
- 4) – – hankkijan arvonlisäverotunniste – –;
- 5) verovelvollisen ja hankkijan täydellinen nimi ja osoite;
- 6) luovutettujen tavaroiden määrä ja laatu tai suoritettujen palveluiden laajuus ja laatu;
- 7) päivä, jolloin tavarat on luovutettu tai palvelut suoritettu [tai jolloin luovuttaminen tai suorittaminen on päättynyt] – –;
- 8) kunkin verokannan tai vapautuksen osalta arvonlisäveron peruste, yksikköhinta ilman veroa sekä mahdolliset hyvitykset tai alennukset, jos ne eivät sisälly yksikköhintaan;
- 9) sovellettava arvonlisäverokanta;
- 10) maksettava arvonlisäveron määrä, paitsi jos sovelletaan erityisjärjestelmää, jossa tämän direktiivin mukaisesti tällaista seikkaa ei mainita;

– –”

9 Direktiivin 2006/112 273 artikla on aineelliselta sisällöltään samanlainen kuin kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan ensimmäinen ja toinen kohta, sellaisena kuin kyseinen säännös on viimeksi mainitun direktiivin 28 h artiklassa ja sellaisena kuin tämä viimeksi mainittu säännös on muutettuna direktiivin 2001/115 2 artiklan 2 kohdalla, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista – –

Ensimmäisessä kohdassa säädettyä mahdollisuutta ei voida käyttää laskutusta koskevien lisävelvollisuuksien asettamiseen [muun muassa 226 artiklassa] vahvistettujen velvollisuuksien lisäksi.”

Kansallinen säännöstö

10 Arvonlisäverosta annetun vuoden 1992 lain nro LXXIV (Általános forgalmi adórol szóló 1992. évi LXXIV. Törvény, jäljempänä arvonlisäverolaki), joka on kumottu 31.12.2007 lähtien mutta jota sovelletaan pääasiassa, 13 §:n 1 momentin 16 kohdan mukaan laskulla tarkoitetaan ”paperille tai – ostajan annettua siihen erityisten säännösten nojalla suostumuksensa – sähköisesti laadittua tositetta, joka mahdollistaa verovelvollisen yksilöinnin ja sisältää ainakin seuraavat tiedot:

- a) laskun juokseva numero

- b) laskun toimittamispäivä
- c) tavarantoimittaneen tai palvelun suorittaneen verovelvollisen nimi, osoite ja verotunniste
- d) ostajan nimi, osoite ja yhteisön verotunniste, jos ostaja on verovelvollinen, muussa tapauksessa sen verotunniste
- e) ostajan yhteisön verotunniste, jos se myy tavaroita verottomasti yhteisössä
- f) toimituksen tai suorituksen päivämäärä
- –
- i) tavarantoimittaneen tai palvelun veroton yksikköhinta
- j) tavaroiden tai palvelujen veroton kokonaisvastike
- k) sovellettava verokanta
- l) maksettavan veron kokonaismäärä
- m) laskun loppusumma”.

11 Arvonlisäverolain 35 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”– – vähennysoikeus voi perustua yksinomaan verovelvollisen hallussa oleviin aitoihin tositteisiin, jotka todistavat ostoihin sisältyvän veron määrän. Tällaisina tositteina pidetään verovelvolliselle osoitettuja

- a) laskuja, yksinkertaistettuja laskuja – –
- –”

12 Laskujen verotuksellisesta yksilöinnistä, yksinkertaistetuista laskuista, kuitenkin vero-oikeudellisesta tunnistettavuudesta sekä tallentavien kassakoneiden ja taksamittareiden antamista kuiteista tehdyn valtiovarainministeriön päätöksen nro 24/1995 (XI.22.) (24/1995. (XI. 22.) PM rendelet a számla, egyszert?sitett számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról) 1/E §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tietojenkäsittelylaitteella paperille tulostetulla laskulla voidaan katsoa yksilöitävän verovelvollinen ainoastaan silloin, kun se on laskutukselle asettavien tiukkojen vaatimusten mukainen ja laadittu siten, että

- a) laatimisessa käytettävällä tietojenkäsittelyohjelmalla taataan aukoton ja toistumaton jatkuva numerointi – –.”

13 Vuoden 2000 kirjanpitolain nro C (Számvetelr?l szóló 2000. évi C. t?rvény) 165 §:n 2 momentissa säädetään, että kirjanpitoon saadaan merkitä vain sellaisia tietoja, joiden tueksi voidaan esittää sääntöjenmukaiset tositteet. Saman lain 166 §:n 2 momentissa säädetään, että kirjanpitositteiden on oltava muodoltaan ja sisällöltään aitoja, luotettavia ja paikkansapitäviä.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

- 14 Pääasian kantaja teki 2.5.2007 Betonút Szolgáltatós és Épít? Zrt:n (jäljempänä Betonút) kanssa sopimuksen, jossa se sitoutui tekemään Betonútille sillanrakennustöitä. Pääasian kantaja uskoi kyseiset työt J és B Pannon-Bau kft ?nimiselle aliurakoitsijalle (jäljempänä aliurakoitsija).
- 15 Betonút toimitti 20.11.2007 pääasian kantajalle todistuksen kyseisten töiden tekemisestä, ja sen perusteella kantaja lähetti yhtiölle töiden suorittamista koskevat laskut ilmoittaen töiden päättymispäiväksi 20.11.2007. Aliurakoitsija puolestaan lähetti tekemistään töistä pääasian kantajalle kaksi laskua, joissa töiden päättymispäiväksi ilmoitettiin 14.12.2007.
- 16 Pääasian kantaja teki 3.10.2007 Gebrüder Haider Épít?pari kft:n (jäljempänä Haider) kanssa sopimuksen, jossa se sitoutui rakennuttamaan tälle sadevesiviemäreitä. Sopimuksen toteuttamiseksi pääasian kantaja tilasi myös nämä työt aliurakoitsijalta.
- 17 Haider lähetti todistuksen töiden tekemisestä ja mainitsi niiden päättymispäiväksi 11.12.2007, ja pääasian kantajan yhtiölle lähettämässä lopullisessa laskussa mainittiin kyseinen päivä töiden päättymispäivänä. Aliurakoitsija lähetti puolestaan kantajalle laskun, jossa samojen töiden päättymispäiväksi ilmoitettiin 18.12.2007.
- 18 Pääasian kantaja merkitsi edellä mainitut laskut vuoden 2007 viimeiseltä neljännekseltä tekemäänsä ilmoitukseen ja vaati arvonlisäveron vähennysoikeutta.
- 19 Veroviranomaiset tarkastivat ilmoituksen ja totesivat, että Betonútin ja Haiderin töiden tekemisestä antamiin todistuksiin sekä pääasian kantajan kyseisille yhtiöille lähettämiin laskuihin merkityt päättymispäivämäärät olivat aikaisempia kuin aliurakoitsijan lähettämässä laskuissa olevat päivämäärät, joita kantaja oli käyttänyt arvonlisäverovähennystä vaatiessaan.
- 20 Pääasian kantaja ja aliurakoitsija ilmoittivat veroviranomaisille, että jälkimmäisen lähettämiin laskuihin merkityt päättymispäivämäärät olivat vääriä.
- 21 Aliurakoitsija peruutti 29.9.2008 kolme virheellistä laskua hyvityslaskuilla, joiden numerot olivat 2007/0000000124, 2007/0000000125 ja 2007/0000000126, ja korvasi ne uusilla laskuilla, joiden numerot olivat JESB20080000016, JESB20080000017 ja JESB20080000018. Uusiin laskuihin oli merkitty töiden päättymispäiväksi pääasian kantajan lähettämässä laskuissa käytetty päivämäärä.
- 22 Ensimmäisen asteen veroviranomaiset määräisivät 21.1.2009 tekemällään päätöksellä pääasian kantajan maksamaan aliurakoitsijan suorittamiin palveluihin liittyvän arvonlisäveron, jonka se oli vähentänyt siitä veron määrästä, jonka maksamiseen se oli velvollinen vuoden 2007 viimeiseltä neljännekseltä, sekä sakon ja viivästysseuraamuksen. Kyseisten veroviranomaisten mukaan pääasian kantaja ei voinut käyttää aliurakoitsijan alun perin lähettämiä laskuja vähentääkseen arvonlisäveron, koska näihin laskuihin merkitty töiden päättymispäivä ei pitänyt paikkaansa. Arvonlisäveroa ei voitu vähentää myöskään uusien oikaistujen laskujen perusteella, koska juoksevaa numerointia ei ollut varmistettu. Viranomaiset totesivat tässä yhteydessä, että samana päivänä lähetetyissä hyvityslaskuissa ja oikaistuissa laskuissa oli käytetty kahta toisistaan eroavaa numerointia, sillä hyvityslaskujen numerot alkoivat numeroilla 2007, kun taas oikaistujen laskujen numerot alkoivat maininnalla JESB2008.
- 23 APEH vahvisti 29.4.2009 tekemällään päätöksellä ensimmäisen asteen veroviranomaisten 21.1.2009 tekemän päätöksen.

24 Pääasian kantaja nosti kanteen Baranya Megyei Bíróságissa (Baranyan maakunnan tuomioistuimissa).

25 Baranya Megyei Bíróság toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, että kyseisen kansallisen lainsäädännön mukaan, sellaisena kuin Legfels?bb Bíróság (Unkarin ylin oikeus) on sitä tulkinnut ja veroviranomaiset ovat sitä soveltaneet, verovelvollinen voi käyttää vähennysoikeuttaan vain silloin, kun se perustuu muodollisesti ja sisällöllisesti aitoihin laskuihin. Vähennysoikeus evätään, jos laskussa on mikä tahansa muotovirhe. Nyt käsiteltävässä asiassa veroviranomaiset epäivät aliurakoitsijan laskuihin perustuvan vähennysoikeuden siksi, että niissä mainittiin väärät töiden päättymispäivät, vaikka laskut olivat sisällöllisesti aitoja. Veroviranomaiset eivät näet ole missään vaiheessa kiistäneet sitä, että kyseisissä laskuissa mainitut liiketoimet suoritettiin niissä mainittujen osapuolten välillä.

26 Näin ollen Baranya Megyei Bíróság on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Soveltuvatko kansallisen arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 16 kohta, jota sovellettiin laskun toimittamispäivänä, ja valtiovarainministeriön päätöksen nro 24/1995 1/E §:n 1 momentti yhteen direktiivin 2001/115 2 artiklan [2] kohdan – jossa säädetään laskuissa ilmoitettavista tiedoista ja laskun käsitteestä – kanssa, etenkin arvonlisäverolain 13 §:n 1 momentin 16 kohdan f kohdassa säädettyssä tapauksessa?

Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi:

2) Onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan, 18 artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 22 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdan vastainen sellainen jäsenvaltion käytäntö, jonka mukaan verovähennysoikeus evätään, jos sen perustana olevassa laskussa on muotovirheitä?

3) Riittääkö verovähennysoikeuden käyttämiseen se, että kuudennen direktiivin 22 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädetty edellytykset täyttyvät, vai onko niin, että verovähennysoikeutta voidaan käyttää ja laskua pitää aitona asiakirjana ainoastaan silloin, kun direktiivissä 2001/115 säädetty kaikki vaatimukset ja seikat täyttyvät?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Alustavat toteamukset

27 On syytä todeta, että kansallinen tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta lausumaan kansallisen lainsäädännön tai käytännön yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa.

28 Tästä on syytä muistuttaa, että vaikka unionin tuomioistuimen tehtävänä ennakkoratkaisumenettelyssä ei olekaan lausua kansallisen oikeuden säännösten tai kansallisen käytännön yhteensopivuudesta unionin oikeuden sääntöjen kanssa, se on toistuvasti katsonut olevansa toimivaltainen esittämään kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat auttaa kansallista tuomioistuinta sen arvioidessa kyseistä yhteensopivuutta sen käsiteltäväksi saatetussa asiassa (ks. asia C-118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, tuomio 26.1.2010, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

29 Unionin tuomioistuimen on siis tässä asiassa tarkasteltava vain unionin oikeuden säännöksiä ja esitettävä siitä tulkinta, josta on hyötyä kansalliselle tuomioistuimelle, jonka asiana on arvioida kyseisten kansallisten säännösten tai kansallisen käytännön yhteensopivuutta unionin oikeuden kanssa, kun se ratkaisee siinä vireillä olevan oikeusriidan (ks. analogisesti asia

C-380/05, Centro Europa 7, tuomio 31.1.2008, Kok., s. I-349, 51 kohta).

30 Näin ollen on todettava, että kansallisen tuomioistuimen pyyntö, joka koskee kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohtaa, 18 artiklan 1 kohdan a alakohtaa ja 22 artiklan 3 kohdan a ja b alakohtaa, liittyy kyseisten säännösten tulkintaan.

31 Kuudes direktiivi on kuitenkin kumottu ja korvattu 1.1.2007 lähtien direktiivillä 2006/112 sen 411 ja 413 artiklan mukaisesti.

32 Koska kaikki pääasian tosiseikat ovat tapahtuneet 1.7.2007 jälkeen, ainoastaan direktiivin 2006/112 säännösten tulkinnalla on merkitystä pääasiassa.

33 Se, että kansallinen tuomioistuin on muodollisesti esittänyt ennakkoratkaisukysymykset viittaamalla yksinomaan kuudennen direktiivin säännöksiin, ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä kansalliselle tuomioistuimelle kaikkia niitä yhteisön oikeuden tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävään olevaa asiaa, riippumatta siitä, onko se kysymyksiään esittäessään viitannut näihin säännöksiin (ks. vastaavasti asia C-115/08, ?EZ, tuomio 27.10.2009, 81 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa ja asia C-341/08, Petersen, tuomio 12.1.2010, 48 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

34 Tästä on syytä todeta, että kyseisellä direktiivillä laaditaan, kuten direktiivin 2006/112 kolmannelta perustelukappaleesta ilmenee, uudelleen olemassa oleva lainsäädäntö, erityisesti kuudes direktiivi, eikä sillä periaatteessa muuteta sitä sisällöllisesti.

35 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisukysymykset koskevat ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitettuja kuudennen direktiivin säännöksiä vastaavien direktiivin 2006/112 167 artiklan, 178 artiklan a alakohdan, 220 artiklan 1 alakohdan ja 226 artiklan tulkintaa.

Asiakysymys

36 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö tai siihen perustuva käytäntö, jolla evätään oikeus vähentää arvonlisävero silloin, kun verovelvolliselle toimitettuja tavaroita tai suoritettuja palveluja koskevassa laskussa on alun perin virheellinen maininta, jota myöhemmin korjattaessa ei ole noudatettu kaikkia sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä asetettuja edellytyksiä, direktiivin 2006/112 167 artiklan, 178 artiklan a alakohdan, 220 artiklan 1 alakohdan ja 226 artiklan vastainen.

37 Tässä yhteydessä on muistutettava, että direktiivin 2006/112 167 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. mm. asia C-62/93, BP Supergaz, tuomio 6.7.1995, Kok., s. I-1883, 18 kohta; yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok., s. I-1577, 43 kohta ja yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6161, 47 kohta).

38 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa säädetty aineelliset edellytykset sille, että pääasian kantaja voi käyttää oikeuttaan vähentää aliurakoitsijan sille suorittamiin palveluihin liittyvä arvonlisävero, täytyvät. Näitä palveluja on nimittäin käytetty verovelvollisen kyseisessä jäsenvaltiossa suorittamiin verollisiin liiketoimiin.

39 Direktiivin 2006/112 178 artiklan a alakohdan mukaan saman direktiivin 168 artiklan a alakohdassa tarkoitetun vähennysoikeuden käyttö edellyttää kuitenkin laskun hallussapitoa. Direktiivin 2006/112 220 artiklan 1 alakohdan mukaan verovelvollisen toiselle verovelvolliselle tekemistä tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista on laadittava lasku.

40 Direktiivin 2006/112 226 artiklassa täsmennetään, että rajoittamatta direktiivin erityisten säännösten soveltamista ainoastaan kyseisessä artiklassa mainitut tiedot ovat arvonlisäverotusta varten pakollisia direktiivin 220 artiklan säännösten mukaisesti laadittavissa laskuissa.

41 Tästä seuraa, etteivät jäsenvaltiot saa asettaa arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämiseksi sellaisia laskujen sisältöön liittyviä edellytyksiä, joista ei nimenomaisesti säädetä direktiivin 2006/112 säännöksissä. Tätä tulkintaa tukee myös direktiivin 273 artikla, jossa säädetään, että jäsenvaltiot voivat säätää muista arvonlisäveron kannon oikean toimittamisen varmistamiseksi ja petosten estämiseksi välttämättöminä pitämistään velvollisuuksista mutta että tätä mahdollisuutta ei voida käyttää siihen, että muun muassa kyseisen direktiivin 226 artiklassa säädettyjä, laskutusta koskevia velvollisuuksia lisättäisiin.

42 Aliurakoitsijan suorittamiin palveluihin liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeus on pääasiassa evätty pääasian kantajalta kahdesta syystä. Aliurakoitsijan alun perin laatimissa laskuissa mainittiin ensinnäkin väärä palvelujen suorittamisen päättymispäivä. Toisekseen oikaistuilla laskuilla, joissa mainittujen päättymispäivien paikkansapitävyttä ei ole kiistetty, ei katsottu varmistettavan juoksevaa numerointia, koska hyvityslaskuissa ja samana päivänä laadituissa oikaistuissa laskuissa käytettiin kahta toisistaan eroavaa numerointia.

43 Kuten Unkarin hallitus toteaa, laskussa on direktiivin 2006/112 226 artiklan 7 kohdan mukaan tosin ilmoitettava palvelujen suorittamisen tarkka päättymispäivä. Unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta ilmenee kuitenkin, että ajankohtana, jona ensimmäisen asteen veroviranomaiset epäivät pääasian kantajalta oikeuden vähentää aliurakoitsijan sille suorittamiin palveluihin liittyvän arvonlisäveron, aliurakoitsijan oikaisemat laskut, joissa mainittiin paikkansa pitävät päättymispäivät, olivat jo kyseisten viranomaisten käytettävissä. Direktiivissä 2006/112 ei kielletä virheellisten laskujen oikaisemista.

44 Kun otetaan huomioon tämän tuomion 38 ja 41 kohdassa esitetty, on todettava, että jos oikaistut laskut sisälsivät kaikki direktiivissä 2006/112 ja erityisesti sen 226 artiklassa edellytetyt maininnat, mikä kansallisen tuomioistuimen on tarkistettava, kaikkien aineellisten ja muodollisten edellytysten sille, että pääasian kantaja saattoi saada aliurakoitsijan suorittamiin palveluihin liittyvän arvonlisäveron vähennetyksi, on katsottava täyttyneen pääasiassa. Tässä yhteydessä on korostettava, ettei direktiivin 2006/112 226 artiklassa aseteta velvollisuutta, jonka mukaan oikaistujen laskujen olisi kuuluttava samaan sarjaan kuin ne hyvityslaskut, joilla virheelliset laskut on peruutettu.

45 Esitettyihin kysymyksiin on näin ollen vastattava, että direktiivin 2006/112 167 artiklaa, 178 artiklan a alakohtaa, 220 artiklan 1 alakohtaa ja 226 artiklaa on tulkittava siten, että niiden vastainen on sellainen kansallinen lainsäädäntö tai käytäntö, jonka perusteella kansalliset viranomaiset epäävät verovelvolliselta oikeuden vähentää siitä arvonlisäveron määrästä, jonka se on velvollinen maksamaan, veron, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille suoritetuista palveluista, siitä syystä, että sen hallussa vähentämisajankohtana olleessa alkuperäisessä laskussa oli väärä palvelujen suorittamisen päättymispäivä ja että sittemmin oikaistua laskua ja alkuperäisen laskun kumoavaa hyvityslaskua ei ollut numeroitu juoksevasti, jos vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät ja jos verovelvollinen on toimittanut kyseisille viranomaisille oikaistun laskun, josta palvelujen suorittamisen oikea päättymispäivä ilmenee, ennen kuin kyseiset viranomaiset ovat tehneet päätöksen, vaikka mainittua laskua ja alkuperäisen

laskun kumoavaa hyvityslaskua ei olisikaan numeroitu juoksevasti.

Oikeudenkäyntikulut

46 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonnlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167 artiklaa, 178 artiklan a alakohtaa, 220 artiklan 1 alakohtaa ja 226 artiklaa on tulkittava siten, että niiden vastainen on sellainen kansallinen lainsäädäntö tai käytäntö, jonka perusteella kansalliset viranomaiset epäävät verovelvolliselta oikeuden vähentää siitä arvonnlisäveron määrästä, jonka se on velvollinen maksamaan, veron, joka sen on maksettava tai jonka se on maksanut sille suoritetuista palveluista, siitä syystä, että sen hallussa vähentämisaikana olleessa alkuperäisessä laskussa oli väärä palvelujen suorittamisen päättymispäivä ja että sittemmin oikaistua laskua ja alkuperäisen laskun kumoavaa hyvityslaskua ei ollut numeroitu juoksevasti, jos vähennysoikeuden aineelliset edellytykset täyttyvät ja jos verovelvollinen on toimittanut kyseisille viranomaisille oikaistun laskun, josta palvelujen suorittamisen oikea päättymispäivä ilmenee, ennen kuin kyseiset viranomaiset ovat tehneet päätöksen, vaikka mainittua laskua ja alkuperäisen laskun kumoavaa hyvityslaskua ei olisikaan numeroitu juoksevasti.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.