

Mål C-392/09

Uszodaépítő kft

mot

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály

(begäran om förhandsavgörande från Baranya Megyei Bíróság)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Direktiv 2006/112/EG – Rätt till avdrag för ingående skatt – Ny nationell lagstiftning – Krav på fakturans innehåll – Tillämpning med retroaktiv verkan – Förlust av avdragsrätten”

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Förfarande för omvänd skattskyldighet – Beskattningsbar person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av varor eller tjänster – Avdragsrätt

(Rådets direktiv 2006/112, artiklarna 167, 168 och 178)

Artiklarna 167, 168 och 178 i direktiv 2006/112 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att de utgör hinder för en retroaktiv tillämpning av en nationell lagstiftning enligt vilken möjligheten att göra avdrag för mervärdesskatt för byggtjänster, i ett förfarande för omvänd skattskyldighet, förutsätter att fakturorna avseende nämnda tjänster rättas och att en tilläggsdeklaration genom vilken rättelse sker inges, trots att den berörda skattemyndigheten förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den beskattningsbara personen är betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av de aktuella tjänsterna och för att kontrollera det avdragsgilla skattebeloppet.

Den omständigheten att en beskattningsbar personen väljer att en ny nationell lag om mervärdesskatt ska tillämpas i stället för en gammal lag kan nämligen inte i sig påverka dennes rätt att dra av den ingående skatt som har betalats, en rätt som följer direkt av artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112. Den ingående skatten måste dessutom få dras av, enligt principen om skatteneutralitet, när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav. Om skattemyndigheten förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den beskattningsbara personen är betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av de aktuella tjänsterna, utgör artiklarna 167, 168 och 178 i direktiv 2006/112 följaktligen hinder för att tillämpa en lagstiftning genom vilken det införs ytterligare villkor, med avseende på rätten för denna person att göra avdrag för denna skatt, som kan leda till att denna rätt över huvud taget inte utövas. Ett sådant fall kan emellertid föreligga om de materiella kraven enligt artikel 168 a i direktiv 2006/112 för att få avdragsrätt är uppfyllda och om skattemyndigheten, vid tidpunkten då den nekar den skattskyldige rätt att göra avdrag från mervärdesskatt, förfogar över de upplysningar som behövs för att fastställa att den beskattningsbara personen är betalningsskyldig för skatten.

(se punkterna 36, 39, 40, 42, 43 och 46 samt domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 30 september 2010 (*)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Direktiv 2006/112/EG – Rätt till avdrag för ingående skatt – Ny nationell lagstiftning – Krav på fakturans innehåll – Tillämpning med retroaktiv verkan – Förlust av avdragsrätten”

I mål C-392/09,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Baranya Megyei Bíróság (Ungern) genom beslut av den 2 april 2009, som inkom till domstolen den 5 oktober 2009, i målet

Uszodaépítő kft

mot

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts (referent) samt domarna R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský och D. Šváby,

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: R. Grass,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Ungerns regering, genom J. Fazekas, M. Fehér och Z. Tóth, samtliga i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom B.D. Simon, i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17 och 20 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/115/EG av den 20 december 2001 (EGT L 15, 2002, s. 24) (nedan kallat sjätte direktivet), och av allmänna principer i unionsrätten.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Uszodaépít? kft och APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály (den centrala skattemyndighetens huvudkontor, nedan kallat APEH), angående APEH:s beslut att inte medge Uszodaépít? kft avdrag för den mervärdesskatt som bolaget var skyldigt att betala på byggtjänster som det hade tillhandahållits.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) har, enligt artiklarna 411 och 413 i direktivet, från och med den 1 januari 2007 upphävt och ersatt unionslagstiftningen på området för mervärdesskatt, däribland sjätte direktivet. Enligt skälen 1 och 3 i direktiv 2006/112 var det nödvändigt att omarbeta sjätte direktivet i syfte att presentera bestämmelserna om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om mervärdesskatt på ett tydligt och rationellt sätt i en omarbetad struktur och lydelse, utan att detta, i princip, skulle leda till några materiella ändringar. Bestämmelserna i direktiv 2006/112 är således i huvudsak identiska med motsvarande bestämmelser i sjätte direktivet.

4 I artikel 167 i direktiv 2006/112, vilken motsvarar artikel 17.1 i sjätte direktivet, föreskrivs att "[a]vdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar".

5 I artikel 168 a i direktiv 2006/112, vars formulering i sak är identisk med formuleringen i artikel 17.2 a i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.1 i sistnämnda direktiv, föreskrivs följande:

"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."

6 Artikel 178 i direktiv 2006/112, som i sak motsvarar artikel 18.1 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt artikel 28f.2 i sistnämnda direktiv, innehåller följande bestämmelser:

"För att få utöva sin rätt till avdrag skall en beskattningsbar person uppfylla följande villkor:

...

f) När han skall betala mervärdesskatt såsom förvärvare, vid tillämpning av artiklarna 194–197 och artikel 199, skall han iaktta de regler som har fastställts av varje medlemsstat."

7 I artikel 199.1 a i direktiv 2006/112 anges följande:

"1. Medlemsstaterna får för följande leveranser eller tillhandahållanden föreskriva att den betalningsskyldiga personen är den beskattningsbara person åt vilken leveranserna eller tillhandahållandena görs.

a) Tillhandahållande av byggtjänster ...”

8 Ett sådant system som följer av artikel 199.1 a i direktiv 2006/112 benämns vanligen systemet för ”omvänd skattskyldighet” och hade tidigare införts genom artikel 21.1 i sjätte direktivet.

Den nationella lagstiftningen

9 Lag CXXVII från år 2007 om mervärdesskatt (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény, nedan kallad den nya mervärdesskattelagen), trädde i kraft den 1 januari 2008. I artikel 127.1 a i denna lag föreskrivs följande: ”För att få utöva sin rätt till avdrag ska en beskattningsbar person själv inneha ... en faktura som utställts till honom och som styrker genomförandet av transaktionen.”

10 I artikel 142.1 b i den nya mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”1) Förvärvaren av en vara eller mottagaren av en tjänst är skyldig att betala skatt

...

b) för byggtjänster ...”

11 Av artikel 142.7 i den nya mervärdesskattelagen framgår att ”[v]id tillämpning av punkt 1 ska den som säljer varan eller tillhandahåller tjänsten upprätta en faktura på vilken varken den ingående skatt som har betalats eller den skattesats ... anges”.

12 I artikel 169 k i den nya mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Fakturan ska innehålla följande obligatoriska uppgifter:

k) ... för det fall att det är förvärvaren av en vara eller mottagaren av en tjänst som är betalningsskyldig för skatten, en hänvisning till en rättsregel eller en annan klar angivelse om att försäljningen av varan eller tillhandahållandet av tjänsten

...

kb) medför skattskyldighet för förvärvaren av varan eller mottagaren av tjänsten.”

13 I artikel 269.1 i den nya mervärdesskattelagen föreskrivs dessutom följande:

”När såväl denna lag som lag LXXIV från år 1992 om mervärdesskatt [nedan kallad den gamla mervärdesskattelagen], för samma parter reglerar rättigheter och skyldigheter som utövas enligt förfarandet för omvänd skattskyldighet och som hänför sig till en skattepliktig transaktion som grundar sig på samma förhållanden, ska sådana rättigheter och skyldigheter även fortsättningsvis fastställas och tillämpas, även efter det att denna lag har trätt i kraft, uteslutande enligt bestämmelserna i [den gamla] mervärdesskattelagen, utom när denna lag, i motsats till [den gamla] mervärdesskattelagen, upphäver skyldigheterna för samtliga berörda eller föreskriver skyldigheter som är mindre stränga eller fastställer nya rättigheter eller mer långtgående rättigheter. I så fall kan berörda parter, genom ett gemensamt beslut, välja att deras rättigheter och skyldigheter ska fastställas och tillämpas enligt bestämmelserna i denna lag, även när dessa rättigheter och skyldigheter har uppstått innan denna lag trädde i kraft – men inom preskriptionstiden – under förutsättning att de berörda i förväg anmäler sitt beslut till den nationella skattemyndigheten genom en gemensam ansökan som ska ha inkommit till nämnda myndighet

skriftligen senast den 15 februari 2008. Denna tidsfrist är slutgiltig och kan inte förlängas. Vid försening kan en tilläggsdeklaration inges som inte ger upphov till tilläggsavgift.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

14 Bolaget Uszodaépít? kft, som är klagande i målet vid den nationella domstolen, ingick den 9 juni 2006 ett allmänt entreprenadkontrakt med beställaren NÁS MPS-4 Kft avseende byggnadsarbeten. Uszodaépít? kft utförde arbetena i samarbete med flera underentreprenörer.

15 Arbetena påbörjades på våren år 2007, men avbröts under sommaren samma år på grund av finansiella problem. De arbeten som redan hade utförts fakturerades och såväl Uszodaépít? kft som underentreprenörerna iakttog sina skyldigheter i fråga om deklaration och inbetalning av mervärdesskatt, i enlighet med den gamla mervärdesskattelagen.

16 Efter det att den nya mervärdesskattelagen hade trätt i kraft ansökte Uszodaépít? kft, beställaren och underentreprenörerna, den 14 februari 2008, genom gemensamt beslut, i enlighet med artikel 269.1 i nämnda lag, om att bestämmelserna i den nya lagen skulle tillämpas på de arbeten som hade utförts med stöd av såväl kontraktet mellan Uszodaépít? kft och beställaren som de kontrakt som hade ingåtts mellan Uszodaépít? kft och dess underentreprenörer (nedan kallad förklaringen av den 14 februari 2008).

17 Efter det att skattemyndigheten hade granskat den mervärdesskattedeklaration som Uszodaépít? kft hade ingett för räkenskapsåret 2007 fastställde myndigheten, genom beslut av den 23 maj 2008, att bolaget var skyldigt att betala skatt med sammanlagt 52 822 000 HUF för månaderna april till september 2007. Skattemyndigheten förklarade i detta hänseende att Uszodaépít? kft inte kunde utöva någon avdragsrätt på grundval av de fakturor som hade upprättats av underentreprenörerna, eftersom fakturorna inte överensstämde med bestämmelserna i den nya mervärdesskattelagen. Till följd av förklaringen av den 14 februari 2008 blev bestämmelserna om omvänd skattskyldighet i den nya mervärdesskattelagen nämligen retroaktivt tillämpliga på de fakturor som hade upprättats under räkenskapsåret 2007. Enligt myndigheten skulle de fakturor som hade upprättats av underentreprenörerna ha uppfyllt kraven i artiklarna 142.7 och 169 k i den nya lagen. En förutsättning för att Uszodaépít? kft skulle få rätt att utöva sin avdragsrätt i enlighet med bestämmelserna i den nya mervärdesskattelagen var följaktligen dels att underentreprenörerna hade ändrat de fakturor som upprättats, dels att Uszodaépít? kft hade ändrat sin mervärdesskattedeklaration för räkenskapsåret 2007 genom en tilläggsdeklaration.

18 Genom beslut av den 5 september 2008 fastställde APEH beslutet av den 23 maj 2008.

19 Uszodaépít? kft har väckt talan vid den nationella domstolen om ogiltigförklaring av beslutet från APEH av den 5 september 2008. Den nationella domstolen anser att artikel 269.1 i den nya mervärdesskattelagen strider mot artiklarna 17 och 20 i sjätte direktivet och mot allmänna principer i unionsrätten, eftersom förstnämnda artikel innebär att den avdragsrätt som bolaget korrekt har utövat med stöd av den gamla mervärdesskattelagen upphävs med retroaktiv verkan.

20 Mot denna bakgrund beslutade Baranya Megyei Bíróság att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Är en nationell bestämmelse som trädde i kraft den 1 januari 2008, efter det att avdragsrätt inträtt, och som, med avseende på rätten till avdrag för mervärdesskatt som betalats och deklarerats för tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor under räkenskapsåret 2007, kräver att innehållet i fakturor ändras och att en tilläggsdeklaration inges, förenlig med artiklarna 17 och 20 i sjätte direktivet?

2) I artikel 269.1 i den nya mervärdesskattelagen föreskrivs att när de villkor som anges i bestämmelsen är uppfyllda ska rättigheter och skyldigheter fastställas och tillämpas i enlighet med bestämmelserna i denna nya lag, även när rättigheterna och skyldigheterna har inträtt före lagens ikraftträdande, men inom preskriptionstiden. Är denna åtgärd förenlig med de allmänna rättsprinciperna i [unions]rätten, och i synnerhet är den motiverad av sakliga skäl, rationell och proportionerlig och förenlig med rättssäkerhetsprincipen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

21 Den ungerska regeringen har gjort gällande att det i målet vid den nationella domstolen inte är nödvändigt med en tolkning av de bestämmelser och rättsprinciper som det hänvisas till i beslutet om hänskjutande. Den har i detta hänseende påpekat att den retroaktiva tillämpningen av bestämmelserna i den nya mervärdesskattelagen uteslutande grundas på en uttrycklig och spontan viljeförklaring från Uszodaépít? kft och de andra beskattningsbara personer som berörs i målet vid den nationella domstolen. Eftersom Uszodaépít? kft uttryckligen ansökt om att denna lag ska tillämpas, måste bolaget rätta sig efter de rättsliga följderna av ansökan. Vidare har tvisten i målet vid den nationella domstolen uppkommit genom att Uszodaépít? kft har gjort en felaktig tolkning av övergångsbestämmelserna i den nya mervärdesskattelagen. Tvisten rör en fråga om tolkningen av nationell rätt och inte av unionsrätten.

22 I detta avseende ska det erinras om att det enligt fast rättspraxis, inom ramen för det samarbete mellan Europeiska unionens domstol och de nationella domstolarna som har inrättats genom artikel 267 FEUF, uteslutande ankommer på de nationella domstolarna, vid vilka tvisten anhängiggjorts och vilka har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i målet bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Domstolen är följaktligen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som ställts avser tolkningen av unionsrätten (se, bland annat, dom av den 13 mars 2001 i mål C?379/98, PreussenElektra, REG 2001, s. I?2099, punkt 38, av den 1 oktober 2009 i mål C?103/08, Gottwald, REG 2009, s. I?9117, punkt 16, och av den 22 april 2010 i mål C?82/09, Dimos Agiou Nikolaou, REU 2010, s. I?0000, punkt 14).

23 Av detta följer att presumptionen, att de frågor angående vilka nationella domstolar begär förhandsavgörande är relevanta, endast bryts i undantagsfall och då särskilt där det är uppenbart att den begärda tolkningen av de bestämmelser i unionsrätten som avses med frågorna inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Gottwald, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

24 Trots att Uszodaépít? kft har valt att den nya mervärdesskattelagen ska tillämpas, och även om bolagets val grundas på en felaktig tolkning av den aktuella lagen, är det i förevarande fall likväl så, att bestämmelserna i den nya lagen ska tillämpas i målet vid den nationella domstolen och att denna domstol är osäker på huruvida övergångsbestämmelserna i den lagen är förenliga med flera bestämmelser i unionsrätten, på grund av att övergångsbestämmelserna hindrar

Uszodaépít? kft från att utöva sin rätt att dra av mervärdesskatt.

25 Domstolen konstaterar således att det inte är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten saknar relevans för det avgörande som den nationella domstolen har att meddela.

26 Begäran om förhandsavgörande kan följaktligen tas upp till sakprövning.

Den första frågan

27 Vad först gäller föremålet för den första frågan kan det konstateras att den nationella domstolens begäran avser tolkningen av artiklarna 17 och 20 i sjätte direktivet.

28 Enligt artiklarna 411 och 413 i direktiv 2006/112 har emellertid det direktivet upphävt och ersatt sjätte direktivet med verkan från och med den 1 januari 2007.

29 Eftersom omständigheterna i målet vid den nationella domstolen hänför sig till tiden efter den 1 januari 2007, är det således endast tolkningen av bestämmelserna i direktiv 2006/12 som är relevant i det målet.

30 Den omständigheten att den nationella domstolen formellt sett har formulerat tolkningsfrågorna med hänvisning enbart till bestämmelserna i sjätte direktivet, hindrar inte domstolen från att ge den nationella domstolen alla upplysningar om tolkningen som kan vara användbara vid avgörandet av målet vid sistnämnda domstol, även om den inte har hänvisat till dessa upplysningar i sina frågor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 2009 i mål C-115/08, *EZ, REG* 2009, s. I-10265, punkt 81, och av den 12 januari 2010 i mål C-341/08, *Petersen*, REU 2010, s. I-0000, punkt 48).

31 Såsom framgår av skäl 3 i direktiv 2006/112 utgör direktivet en omarbetning av gällande lagstiftning om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande mervärdesskatt, däribland sjätte direktivet, som i princip inte innebär några materiella ändringar i nämnda lagstiftning.

32 Under dessa omständigheter ska de frågor som har ställts anses avse tolkningen av artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112, vilka motsvarar de bestämmelser i sjätte direktivet som avses i beslutet om hänskjutande. Eftersom den första frågan rör villkoren för att utöva rätten att dra av mervärdesskatt, ska frågan dessutom anses avse tolkningen av artikel 178 i direktiv 2006/112.

33 Vad härefter gäller frågan i sak, önskar den nationella domstolen klarhet i huruvida artiklarna 167, 168 och 178 i direktiv 2006/112 utgör hinder för att tillämpa en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid nämnda domstol, enligt vilken möjligheten att göra avdrag för mervärdesskatt, i samband med en retroaktiv tillämpning av nya bestämmelser om omvänd skattskyldighet, förutsätter att fakturorna avseende de transaktioner som genomförts innan den nya lagen trädde i kraft rättas och att en kompletterande skattedeklaration inges.

34 I detta hänseende erinrar domstolen för det första om att den avdragsrätt som föreskrivs i artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112 utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och att den i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (dom av den 15 juli 2010 i mål C-368/09, *Pannon Gép Centrum*, REU 2010, s. I-0000, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

35 Avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som den beskattningsbara personen ska betala eller har betalat inom ramen för hela sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all

ekonomisk verksamhet, på villkor att nämnda verksamhet i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se dom av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, Abbey National, REG 2001, s. I-1361, punkt 24, av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE, REG 2005, s. I-3123, punkt 70, och dom av den 6 juli 2006 i de förenade målen C-439/04 och C-440/04, Kittel och Recolta Recycling, REG 2006, s. I-6161, punkt 48).

36 Den omständigheten att den beskattningsbara personen har valt att den nya mervärdesskattelagen ska tillämpas i stället för den gamla lagen kan följaktligen inte i sig påverka dennes rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som har betalats, en rätt som följer direkt av artiklarna 167 och 168 i direktiv 2006/112.

37 Vad för det andra avser villkoren för att utöva rätten att dra av mervärdesskatt, vilka det hänvisas till i artikel 178 i direktiv 2006/112, konstaterar domstolen att, eftersom det rör sig om ett förfarande för omvänd skattskyldighet enligt artikel 199.1 a i direktiv 2006/112, det endast är de villkor som avses i artikel 178 f som är tillämpliga. En beskattningsbar person som i egenskap av mottagare av tjänster är betalningsskyldig för den mervärdesskatt som är hänförlig till dessa tjänster är följaktligen inte skyldig att innehålla en faktura som har upprättats i enlighet med de formella kraven i direktiv 2006/112 för att kunna utnyttja sin avdragsrätt. Han är endast skyldig att iaktta de regler som har fastställts av den berörda medlemsstaten med stöd av den valmöjlighet som den har enligt artikel 178 f i samma direktiv (se, för ett liknande resonemang, dom av den 1 april 2004 i mål C-90/02, Bockemühl, REG 2004, s. I-3303, punkt 47).

38 Av rättspraxis framgår att de regler som sålunda har fastställts av den berörda medlemsstaten och som den beskattningsbara personen måste iaktta för att kunna utöva sin rätt att dra av mervärdesskatt inte får gå utöver vad som är absolut nödvändigt för att det ska kunna kontrolleras att förfarandet för omvänd skattskyldighet genomförs korrekt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Bockemühl, punkt 50).

39 Det har tidigare slagits fast att den ingående mervärdesskatten måste få dras av, enligt principen om skatteneutralitet, när de materiella kraven är uppfyllda, även om de beskattningsbara personerna har underlåtit att uppfylla vissa formella krav (dom av den 8 maj 2008 i de förenade målen C-95/07 och C-96/07, Ecotrade, REG 2008, s. I-3457, punkt 63).

40 Om skattemyndigheten förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den beskattningsbara personen är betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av de aktuella tjänsterna, utgör artiklarna 167, 168 och 178 f i direktiv 2006/112 följaktligen hinder för att tillämpa en lagstiftning genom vilken det införs ytterligare villkor, med avseende på rätten för denna person att göra avdrag för denna skatt, som kan leda till att denna rätt över huvud taget inte utövas (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Bockemühl, punkt 51, och domen i de ovannämnda förenade målen Ecotrade, punkt 64).

41 I det aktuella målet nekades Uszodaépít? kft rätt att dra av mervärdesskatt för de byggnadsarbeten som hade utförts under år 2007 av bolagets underentreprenörer, med motiveringen dels att Uszodaépít? kft för dessa arbeten inte innehade några rättade fakturor som uppfyllde kraven enligt artiklarna 142.7 och 169 k i den nya mervärdesskattelagen, vilka skulle tillämpas med retroaktiv verkan från och med den 1 januari 2008, dels att bolaget inte hade ändrat sin skattedeklaration för år 2007 på grundval av de sålunda rättade fakturorna.

42 För det första framgår det av handlingarna i målet att de materiella kraven enligt artikel 168 a i direktiv 2006/112 för att få rätt att dra av mervärdesskatt är uppfyllda. Uszodaépít? kft har därför rätt att utöva nämnda rätt med avseende på mervärdesskatten för de byggnadsarbeten som utförts av bolagets underentreprenörer. Dessa arbeten har nämligen använts för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner i den berörda medlemsstaten. Genom

skattedeklarationen för räkenskapsåret 2007 hade skattemyndigheten i fråga dessutom upplysts om att nämnda materiella krav var uppfyllda.

43 För det andra har det inte bestritts att skattemyndigheten, när den nekade Uszodaépít? kft rätt att dra av mervärdesskatt, genom skattedeklarationen för räkenskapsåret 2007 och deklarationen av den 14 februari 2008 förfogade över de upplysningar som var nödvändiga för att fastställa att bolaget var betalningsskyldigt för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av de byggnadsarbeten som hade utförts av dess underentreprenörer.

44 Såsom har påpekats av Europeiska kommissionen kan sådana krav som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, om de görs gällande, leda till att Uszodaépít? kft över huvud taget inte utövar denna rätt.

45 Med hänsyn till den rättspraxis som det har hänvisats till i punkterna 39 och 40 i denna dom, ska det följaktligen anses att artiklarna 167, 168 och 178 i direktiv 2006/112 utgör hinder för att införa sådana krav som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

46 Under dessa omständigheter ska artiklarna 167, 168 och 178 i direktiv 2006/112 tolkas så, att de utgör hinder för en retroaktiv tillämpning av en nationell lagstiftning enligt vilken möjligheten att göra avdrag för mervärdesskatt för byggtjänster, i ett förfarande för omvänd skattskyldighet, förutsätter att fakturorna avseende nämnda tjänster rättas och att en tilläggsdeklaration genom vilken rättelse sker inges, trots att den berörda skattemyndigheten förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den beskattningsbara personen är betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av de aktuella tjänsterna och för att kontrollera det avdragsgilla skattebeloppet.

Den andra frågan

47 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas anledning att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artiklarna 167, 168 och 178 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 retroaktiv tillämpning av en nationell lagstiftning enligt vilken möjligheten att göra avdrag för mervärdesskatt för byggtjänster, i ett förfarande för omvänd skattskyldighet, förutsätter att fakturorna avseende nämnda tjänster rättas och att en tilläggsdeklaration genom vilken rättelse sker inges, trots att den berörda skattemyndigheten förfogar över de uppgifter som behövs för att fastställa att den beskattningsbara personen är betalningsskyldig för mervärdesskatt i egenskap av mottagare av de aktuella tjänsterna och för att kontrollera det avdragsgilla skattebeloppet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: ungerska.