

Zaak C-368/09

Pannon Gép Centrum kft

tegen

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály

(verzoek van de Baranya Megyei Bíróság om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek van voorbelasting – Nationale regeling volgens welke onjuiste vermelding op factuur leidt tot verval van recht op aftrek”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Verplichtingen van belastingplichtige – Bezit van factuur met bepaalde vermeldingen

(Richtlijn 2006/112 van de Raad, art. 167, 178, sub a, 220, punt 1, en 226)

De artikelen 167, 178, sub a, 220, punt 1, en 226 van richtlijn 2006/112 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of praktijk volgens welke de nationale autoriteiten een belastingplichtige het recht weigeren om van de door hem verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde de verschuldigde of betaalde belasting op te zijnen behoeve verrichte diensten af te trekken, op grond dat de oorspronkelijke factuur, die ten tijde van de aftrek in zijn bezit was, een onjuiste datum van voltooiing van de dienst vermeldde en de achteraf gecorrigeerde factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken, een doorlopende nummering misten, wanneer is voldaan aan de materiële voorwaarden voor aftrek, en de betrokken instantie vóór haar beslissing van de belastingplichtige een gecorrigeerde factuur met de juiste datum van voltooiing van deze dienst heeft ontvangen, ook al mist van deze factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken, een doorlopende nummering.

Alleen de in artikel 226 van richtlijn 2006/112 genoemde vermeldingen moeten namelijk voor de belasting over de toegevoegde waarde worden vermeld op de overeenkomstig artikel 220 van deze richtlijn afgegeven facturen. De lidstaten kunnen de uitoefening van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde dus niet afhankelijk stellen van voorwaarden inzake de inhoud van de facturen, waarin deze richtlijn niet uitdrukkelijk voorziet.

(cf. punten 40, 41, 45 en dictum)

15 juli 2010 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Richtlijn 2006/112/EG – Recht op aftrek van voorbelasting – Nationale regeling waarbij onjuiste vermelding op factuur leidt tot verval van recht op aftrek”

In zaak C-368/09,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Baranya Megyei Bíróság (Hongarije) bij beslissing van 31 augustus 2009, ingekomen bij het Hof op 14 september 2009, in de procedure

Pannon Gép Centrum kft

tegen

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

wijst

HET HOF (Derde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts (rapporteur), kamerpresident, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: N. Jääskinen,

griffier: R. Grass,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- de Hongaarse regering, vertegenwoordigd door J. Fazekas, M. Fehér en K. Szíjjártó, als gemachtigden,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en B. D. Simon als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van de artikelen 17, lid 1, 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub a en b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn”), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001 (PB 2002, L 15, blz. 24).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Pannon Gép Centrum kft (hierna: „verzoekster”) en APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (hierna: „APEH”) over de weigering van laatstgenoemde om verzoekster in het

hoofdgeding de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over voor haar verrichte diensten te laten aftrekken van de door haar verschuldigde btw.

Toepasselijke bepalingen

Wettelijke regeling van de Unie

3 Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz.1) heeft overeenkomstig de artikelen 411 en 413 ervan met ingang van 1 januari 2007 de btw-regeling van de Unie, met name de Zesde richtlijn, ingetrokken en vervangen. Volgens de punten 1 en 3 van de considerans van richtlijn 2006/112 diende tot herschikking van de Zesde richtlijn te worden overgegaan om de toepasselijke bepalingen helder en rationeel te presenteren in een herschikte structuur en formulering, zonder dat in principe materiële wijzigingen werden aangebracht. De bepalingen van richtlijn 2006/112 komen dus in wezen overeen met de overeenkomstige bepalingen van de Zesde richtlijn.

4 Artikel 167 van richtlijn 2006/112, dat de bewoordingen van artikel 17, lid 1, van de Zesde richtlijn overneemt, luidt: „Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

5 Artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112, waarvan de bewoordingen in wezen overeenkomen met die van artikel 17, lid 2, sub a, van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28 septies, lid 1, van deze laatste richtlijn, bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht”.

6 Artikel 178 van richtlijn 2006/112, dat in wezen de bewoordingen overneemt van artikel 18, lid 1, van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28 septies, punt 2, van deze laatste richtlijn, bevat de volgende bepalingen:

„Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen, moet de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoen:

a) voor de in artikel 168, punt a, bedoelde aftrek met betrekking tot goederenleveringen en diensten: in het bezit zijn van een overeenkomstig de artikelen 220 tot en met 236 en de artikelen 238, 239 en 240 opgestelde factuur;

[...]”

7 Artikel 220, punt 1, van richtlijn 2006/112, dat in wezen de bewoordingen overneemt van artikel 22, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28 nonies van deze laatste richtlijn, zoals gewijzigd bij artikel 2, punt 2, van richtlijn 2001/115, bepaalt:

„Iedere belastingplichtige zorgt ervoor dat door hemzelf, door de afnemer of, in zijn naam en voor zijn rekening, door een derde, in de volgende gevallen een factuur wordt uitgereikt:

1) de goederenleveringen of de diensten die hij heeft verricht voor een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon”.

8 Artikel 226 van richtlijn 2006/112 neemt in wezen de bewoordingen over van artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28 nonies van deze laatste richtlijn, zoals gewijzigd bij artikel 2, punt 2, van richtlijn 2001/115, en luidt:

„Onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn zijn voor btw-doeleinden op de overeenkomstig de artikelen 220 en 221 uitgereikte facturen alleen de volgende vermeldingen verplicht:

- 1) de datum van uitreiking van de factuur;
- 2) een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;
- 3) het [...] btw-identificatienummer waaronder de belastingplichtige de goederenleveringen of de diensten heeft verricht;
- 4) het [...] btw-identificatienummer van de afnemer [...];
- 5) de volledige naam en het volledige adres van de belastingplichtige en zijn afnemer;
- 6) de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;
- 7) de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is [...];
- 8) de maatstaf van heffing voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, btw niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;
- 9) het toegepaste btw-tarief;
- 10) het te betalen btw-bedrag, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze richtlijn die vermelding uitsluit;

[...]”

9 Artikel 273 van richtlijn 2006/112, dat in wezen de bewoordingen overneemt van artikel 22, lid 8, eerste en tweede alinea, van de Zesde richtlijn in de versie van artikel 28 nonies van deze laatste richtlijn, zoals gewijzigd bij artikel 2, punt 2, van richtlijn 2001/115, bepaalt:

„De lidstaten kunnen [...] andere verplichtingen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude [...].

De in de eerste alinea geboden mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de [met name in artikel 226] vastgestelde verplichtingen inzake facturering.”

Nationale regeling

10 Artikel 13, lid 1, punt 16, van wet nr. LXXIV van 1992 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde (Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény; hierna: „btw-wet”), die met ingang van 31 december 2007 is ingetrokken, maar op het hoofdgeding wel van

toepassing is, verstaat onder factuur „elk document in papiervorm of met toestemming van de afnemer en krachtens bijzondere bepalingen in elektronische vorm, dat voor fiscale identificatie geschikt kan zijn en ten minste de navolgende gegevens bevat:

- a) een volgnummer,
- b) een datum van uitreiking,
- c) de naam, het adres en het fiscale registratienummer van de belastingplichtige die met de goederenlevering of de dienst is belast,
- d) indien de afnemer de belasting verschuldigd is, zijn naam, zijn adres en zijn communautair fiscaal registratienummer, of, bij ontbreken daarvan, zijn fiscaal registratienummer,
- e) in geval van een vrijgestelde intracommunautaire levering, het communautair fiscaal registratienummer van de afnemer,
- f) de datum van de levering of van de dienst wanneer deze datum verschilt van de datum van uitreiking,

[...]

- i) de eenheidsprijs, btw niet inbegrepen, van het goed of de dienst,
- j) de totale vergoeding, btw niet inbegrepen, voor het goed of de dienst,
- k) het toegepaste belastingtarief,
- l) het totaalbedrag van de afgewentelde belasting,
- m) het eindbedrag van de factuur”.

11 Artikel 35, lid 1, van de btw-wet bepaalt:

„Het recht op aftrek kan enkel worden uitgeoefend wanneer de betrokkene in het bezit is van documenten waaruit op betrouwbare wijze blijkt hoeveel voorbelasting hij al heeft betaald. Als zodanig gelden:

- a) facturen, vereenvoudigde facturen, [...]

[...]

die aan de belastingplichtige zijn gericht.”

12 Artikel 1/E, lid 1, van besluit nr. 24 van de minister van Financiën van 1995 (XI. 22.), betreffende de fiscale identificatie van facturen, vereenvoudigde facturen en kwitanties, en betreffende het gebruik van kasregisters en taximeters voor de afgifte van kwitanties [24/1995. (XI. 22.) PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról], bepaalt:

„Een in papiervorm of elektronische vorm afgedrukte factuur kan enkel voor fiscale identificatie geschikt zijn wanneer zij in een strikte boekhouding is opgenomen zodat

a) het informaticaprogramma dat voor de uitreiking van de facturen wordt gebruikt, een opeenvolgende nummering, zonder weglatingen of herhalingen, waarborgt [...]"

13 Krachtens artikel 165, lid 2, van wet nr. C van 2000 op de boekhouding (Számvitelr?l szóló 2000. évi C. t?rvény) mogen in de boekhouding alleen gegevens worden opgenomen die worden gestaafd door regelmatig uitgereikte documenten. Krachtens artikel 166, lid 2, van deze wet moeten gegevens in de boekhouding zowel uit formeel als uit materieel oogpunt betrouwbaar, geloofwaardig en juist zijn.

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

14 Verzoekster in het hoofdgeding sloot op 2 mei 2007 een overeenkomst met Betonút Szolgáltató és Épít? Zrt (hierna: „Betonút”) voor de uitvoering ten behoeve van voor Betonút van renovatiewerken aan een brug. Verzoekster in het hoofdgeding besteedde deze werken uit aan J és B Pannon-Bau kft (hierna: „onderaannemer”).

15 Betonút gaf verzoekster in het hoofdgeding op 20 november 2007 het certificaat van voltooiing van deze werken, en deze verzoekster bezorgde deze onderneming op basis daarvan de facturen voor deze werken met als datum van voltooiing 20 november 2007. De onderaannemer stelde voor verzoekster in het hoofdgeding twee facturen voor zijn werken op met als datum van voltooiing 14 december 2007.

16 Verzoekster in het hoofdgeding sloot op 3 oktober 2007 met Gebrüder Haider Épít?ipari kft (hierna: „Haider”) een overeenkomst voor de plaatsing ten behoeve van Haider van regengoten. Ook nu besteedde verzoekster in het hoofdgeding de uitvoering van deze werken uit aan de onderaannemer.

17 Haider gaf het certificaat van voltooiing van deze werken af met als datum van voltooiing 11 december 2007, en de aan deze onderneming door verzoekster in het hoofdgeding afgegeven eindfactuur vermeldde deze datum als die van voltooiing van de werken. De onderaannemer gaf verzoekster in het hoofdgeding een factuur met 18 december 2007 als datum van voltooiing van deze werken.

18 Verzoekster in het hoofdgeding vermeldde in haar aangifte over het vierde kwartaal van 2007 de drie voormelde facturen van de onderaannemer en oefende haar recht op btw-af trek uit.

19 De belastingdienst controleerde deze belastingaangifte en stelde vast dat de door Betonút en Haider afgegeven certificaten van voltooiing van de werken en de facturen van verzoekster in het hoofdgeding voor deze ondernemingen eerdere data van voltooiing vermeldden dan de door de onderaannemer uitgereikte en de door deze verzoekster voor btw-af trek gebruikte facturen.

20 Verzoekster in het hoofdgeding en de onderaannemer wezen de belastingdienst erop dat de door laatstgenoemde uitgereikte facturen onjuiste data van voltooiing bevatten.

21 De onderaannemer annuleerde op 29 september 2008 de drie onjuiste facturen met creditnota's met de nummers 2007/0000000124, 2007/0000000125 en 2007/0000000126 en verving ze door nieuwe facturen met de nummers JESB20080000016, JESB20080000017 en JESB20080000018. De datum van voltooiing van de werken op deze nieuwe facturen kwam overeen met die op de door verzoekster in het hoofdgeding uitgereikte facturen.

22 Het eerste belastingkantoor eiste van verzoekster in het hoofdgeding bij beslissing van 21 januari 2009 betaling van enerzijds de btw over de diensten van de onderaannemer, die zij had afgetrokken van de over het vierde kwartaal van 2007 verschuldigde belasting, en anderzijds een

geldboete en vertragingsrente. Volgens dit belastingkantoor kon verzoekster in het hoofdgeding de aanvankelijk door de onderaannemer uitgereikte facturen niet voor btw-aftrek gebruiken daar deze facturen niet de correcte datum van voltooiing van de werken door laatstgenoemde vermeldden. De nieuwe, gecorrigeerde facturen konden wegens gebrek aan doorlopende nummering evenmin als basis voor btw-aftrek dienen. Het belastingkantoor stelde een verschil in de nummering van de op dezelfde dag uitgereikte creditnota's en gecorrigeerde facturen vast daar de nummers van de creditnota's begonnen met de cijfers „2007”, terwijl de nummers van de gecorrigeerde facturen begonnen met de vermelding „JESB2008”.

23 De APEH bevestigde bij beslissing van 29 april 2009 de beslissing van het eerste belastingkantoor van 21 januari 2009.

24 Verzoekster in het hoofdgeding stelde beroep in bij de Baranya Megyei Bíróság (rechtbank van de provincie Baranya).

25 De Baranya Megyei Bíróság wijst er in zijn verwijzingsbeslissing op dat de belastingplichtige volgens de betrokken nationale wetgeving, zoals uitgelegd door de Legfels?bb Bíróság (hooggerechtshof van Hongarije) en toegepast door de belastingdienst, slechts op basis van een formeel en materieel betrouwbare factuur recht op aftrek heeft. Het recht op aftrek wordt dus betwist bij welk formeel gebrek ook van de factuur. In casu betwistte de belastingdienst wegens onjuiste data van voltooiing van de werken in de facturen van de onderaannemer het recht op aftrek op basis van deze facturen, die nochtans materieel betrouwbaar waren. De belastingdienst betwistte namelijk nooit dat de in deze facturen vermelde handelsverrichtingen plaatsvonden voor de erin vermelde tegenprestaties.

26 Derhalve heeft de Baranya Megyei Bíróság de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

1) Is het bepaalde in artikel 13, lid 1, punt 16, van de btw-wet, die ten tijde van de uitreiking van de litigieuze factuur gold, en artikel 1/E, lid 1, van besluit nr. 24 van 1995 van de minister van Financiën, gelet vooral op artikel 13, lid 1, punt 16, sub f, van de btw-wet, verenigbaar met de op factuur te vermelden gegevens en met het begrip „factuur” als bedoeld in artikel 2, [punt 2] van richtlijn 2001/115?

Zo ja:

2) Is de praktijk van een lidstaat waarbij formele gebreken van de factuur die dient als grondslag voor het recht op aftrek, leiden tot verval van dat recht, in strijd met de artikelen 17, lid 1, 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub a en b, van de Zesde richtlijn?

3) Volstaat het voor de uitoefening van het recht op aftrek te voldoen aan de vereisten van artikel 22, lid 3, sub b, van de Zesde richtlijn of kan het recht op aftrek slechts worden uitgeoefend en een factuur slechts als een betrouwbaar document worden aanvaard wanneer is voldaan aan alle vereisten en vermeldingen als bedoeld in richtlijn 2002/115?

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Opmerkingen vooraf

27 De verwijzende rechter verzoekt het Hof zich uit te spreken over de verenigbaarheid van een nationale regeling of praktijk met het recht van de Unie.

28 In dit verband zij eraan herinnerd dat het Hof, hoewel het in het kader van een prejudiciële procedure niet bevoegd is om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van bepalingen van

nationaal recht of een nationale praktijk met het recht van de Unie, herhaaldelijk heeft geoordeeld dat het bevoegd is om de verwijzende rechter alle uitleggingsgegevens met betrekking tot dit recht te verschaffen die deze in staat stellen die verenigbaarheid te beoordelen bij de beslechting van het bij hem aanhangige geding (zie arrest van 26 januari 2010, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, C-118/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 23, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 Het Hof dient zijn onderzoek in de onderhavige zaak derhalve te beperken tot de bepalingen van het recht van de Unie en de verwijzende rechter een nuttige uitlegging hiervan te verschaffen. Voor de beslechting van het bij hem aanhangige geding dient laatstgenoemde zelf te beoordelen of de nationale wettelijke bepalingen of praktijk verenigbaar zijn met het recht van de Unie (zie naar analogie arrest van 31 januari 2008, *Centro Europa 7*, C-380/05, Jurispr. blz. I-349, punt 51).

30 In deze omstandigheden dient te worden vastgesteld dat het verzoek van de verwijzende rechter, dat verwijst naar de artikelen 17, lid 1, 18, lid 1, sub a, en 22, lid 3, sub a en b, van de Zesde richtlijn, de uitlegging van deze bepalingen betreft.

31 Richtlijn 2006/112 heeft overeenkomstig haar artikelen 411 en 413 de Zesde richtlijn evenwel met ingang van 1 januari 2007 ingetrokken en vervangen.

32 Alle feiten in het hoofdgeding vonden plaats na 1 januari 2007, zodat alleen de uitlegging van de bepalingen van richtlijn 2006/112 relevant is voor het hoofdgeding.

33 Dat de nationale rechter bij de formulering van de prejudiciële vraag formeel alleen verwijst naar bepaalde voorschriften van de Zesde richtlijn, staat niet eraan in de weg dat het Hof deze rechter alle uitleggingsgegevens verschaft die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de bij hem aanhangige zaak, ongeacht of deze al dan niet in zijn vragen worden genoemd (zie in die zin arresten van 27 oktober 2009, *EZ*, C-115/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 81, en 12 januari 2010, *Petersen*, C-341/08, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 48).

34 Dienaangaande dient te worden opgemerkt dat richtlijn 2006/112 blijkens punt 3 van de considerans ervan de bestaande wetgeving, met name de Zesde richtlijn, herschikt, waarbij in beginsel geen materiële wijzigingen worden aangebracht.

35 In deze omstandigheden moeten de prejudiciële vragen worden geacht de uitlegging te betreffen van de artikelen 167, 178, sub a, 220, punt 1, en 226 van richtlijn 2006/112, die overeenkomen met de in de verwijzingsbeslissing bedoelde bepalingen van de Zesde richtlijn.

Ten gronde

36 Met zijn vragen, die samen dienen te worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of de artikelen 167, 178, sub a, 220, punt 1, en 226 van richtlijn 2006/112 zich verzetten tegen een nationale regeling als die in het hoofdgeding of tegen een praktijk op basis van een dergelijke regeling, waarbij recht op btw-af trek wordt geweigerd wanneer de factuur voor aan de belastingplichtige geleverde goederen of voor hem verrichte diensten oorspronkelijk een onjuiste vermelding bevatte, die niet overeenkomstig alle toepasselijke nationale voorschriften achteraf is gecorrigeerd.

37 Dienaangaande dient eraan te worden herinnerd dat het recht op aftrek waarin de artikelen 167 en volgende van richtlijn 2006/112 voorzien, een integrerend deel van de btw-regeling is en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belastingen die op in eerdere stadia verrichte handelingen hebben gedrukt (zie met name arresten van 6 juli

1995, BP Soupergaz, C?62/93, Jurispr. blz. I?1883, punt 18; 21 maart 2000, Gabalfrisa e.a., C?110/98–C?147/98, Jurispr. blz. I?1577, punt 43, en 6 juli 2006, Kittel en Recolta Recycling, C?439/04 en C?440/04, Jurispr. blz. I?6161, punt 47).

38 Blijkens de verwijzingsbeslissing is in casu voldaan aan de materiële voorwaarden van artikel 168, sub a, van richtlijn 2006/112 voor recht op aftrek door verzoekster in het hoofdgeding van de btw op de door de onderaannemer voor haar verrichte diensten. Deze diensten zijn namelijk gebruikt voor belaste handelingen van de belastingplichtige in de betrokken lidstaat.

39 Artikel 178, sub a, van richtlijn 2006/112 stelt de uitoefening van het recht op aftrek in de zin van artikel 168, sub a, van deze richtlijn evenwel afhankelijk van het bezit van een factuur. Overeenkomstig artikel 220, punt 1, van richtlijn 2006/112 moet dus een factuur worden uitgereikt bij alle goederenleveringen of diensten die een belastingplichtige voor een andere belastingplichtige verricht.

40 Volgens artikel 226 van richtlijn 2006/112 zijn onverminderd de bijzondere bepalingen van deze richtlijn op de overeenkomstig artikel 220 van deze richtlijn uitgereikte facturen voor de btw alleen de in dit artikel 226 genoemde vermeldingen verplicht.

41 De lidstaten kunnen de uitoefening van het recht op btw-aftrek dus niet afhankelijk stellen van voorwaarden inzake de inhoud van de facturen, waarin richtlijn 2006/112 niet uitdrukkelijk voorziet. Deze uitlegging vindt ook steun in artikel 273 van deze richtlijn volgens hetwelk de lidstaten verplichtingen kunnen voorschrijven die zij noodzakelijk achten ter waarborging van de juiste inning van de btw en ter voorkoming van fraude, maar deze mogelijkheid mag niet worden benut voor het opleggen van extra verplichtingen naast de met name in artikel 226 van deze richtlijn vastgestelde verplichtingen inzake facturering.

42 Verzoekster in het hoofdgeding is het recht op aftrek van btw op de diensten van de onderaannemer geweigerd om twee redenen. Enerzijds vermeldde de door de onderaannemer uitgereikte oorspronkelijke facturen onjuiste data van voltooiing van de dienst. Anderzijds werden de gecorrigeerde facturen, waarover onbetwist is dat zij de juiste data van voltooiing vermeldde, wegens verschil in de nummering van de op dezelfde dag uitgereikte creditnota's en gecorrigeerde facturen geacht niet doorlopend te zijn genummerd.

43 Zoals de Hongaarse regering opmerkt, verplicht artikel 226, punt 7, van richtlijn 2006/112 weliswaar om de juiste datum van voltooiing van de dienst op de factuur te vermelden, maar blijkens het bij het Hof ingediende dossier beschikte het eerste belastingkantoor, toen het de aftrek door verzoekster in het hoofdgeding van de btw over de diensten van de onderaannemer weigerde, reeds over de door laatstgenoemde gecorrigeerde facturen met de juiste data van voltooiing. Richtlijn 2006/112 verbiedt niet onjuiste facturen te corrigeren.

44 Gelet op de vaststellingen in de punten 38 en 41 van het onderhavige arrest moet, indien de gecorrigeerde facturen alle door richtlijn 2006/112, met name door artikel 226 ervan, vereiste vermeldingen bevatten, hetgeen de verwijzende rechter moet nagaan, in een geval als in het hoofdgeding worden geacht te zijn voldaan aan alle materiële en formele vereisten voor recht op aftrek door verzoekster in het hoofdgeding van de btw over de diensten van de onderaannemer. Dienaangaande legt artikel 226 van richtlijn 2006/112 niet de verplichting op dat de gecorrigeerde facturen tot dezelfde reeks moeten behoren als de creditnota's waarbij de onjuiste facturen zijn ingetrokken.

45 Op de vragen dient dus te worden geantwoord dat de artikelen 167, 178, sub a, 220, punt 1, en 226 van richtlijn 2006/112 aldus moeten worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of praktijk waarbij de nationale autoriteiten een belastingplichtige het recht

weigeren om van de door hem verschuldigde btw de verschuldigde of betaalde belasting op te zijnen behoeve verrichte diensten af te trekken op grond dat de oorspronkelijke factuur, in zijn bezit ten tijde van de aftrek, een onjuiste datum van voltooiing van de dienst vermeldde en er geen doorlopende nummering was van de achteraf gecorrigeerde factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken, wanneer is voldaan aan de materiële voorwaarden voor aftrek, en de betrokken instantie vóór de vaststelling van haar beslissing van de belastingplichtige een gecorrigeerde factuur met de juiste datum van voltooiing van deze dienst heeft ontvangen, ook al is er geen doorlopende nummering van deze factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken.

Kosten

46 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Derde kamer) verklaart voor recht:

De artikelen 167, 178, sub a, 220, punt 1, en 226 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moeten aldus worden uitgelegd dat zij zich verzetten tegen een nationale regeling of praktijk waarbij de nationale autoriteiten een belastingplichtige het recht weigeren om van de door hem verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde de verschuldigde of betaalde belasting op te zijnen behoeve verrichte diensten af te trekken op grond dat de oorspronkelijke factuur, in zijn bezit ten tijde van de aftrek, een onjuiste datum van voltooiing van de dienst vermeldde en er geen doorlopende nummering was van de achteraf gecorrigeerde factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken, wanneer is voldaan aan de materiële voorwaarden voor aftrek, en de betrokken instantie vóór de vaststelling van haar beslissing van de belastingplichtige een gecorrigeerde factuur met de juiste datum van voltooiing van deze dienst heeft ontvangen, ook al is er geen doorlopende nummering van deze factuur en de creditnota waarbij de oorspronkelijke factuur is ingetrokken.

ondertekeningen

* Procestaal: Hongaars.