URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

15. Juli 2010 *

In der Rechtssache C-368/09

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 234 EG, eingereicht vom Baranya Megyei Bíróság (Ungarn) mit Entscheidung vom 31. August 2009, beim Gerichtshof eingegangen am 14. September 2009, in dem Verfahren

Pannon Gép Centrum kft

gegen

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály

erlässt

* Verfahrenssprache: Ungarisch.

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten K. Lenaerts (Berichterstatter), der Richterin R. Silva de Lapuerta sowie der Richter G. Arestis, J. Malenovský und T. von Danwitz,

Generalanwalt: N. Jääskinen,
Kanzler: R. Grass,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

— der ungarischen Regierung, vertreten durch J. Fazekas, M. Fehér und K. Szíjjártó als Bevollmächtigte,

— der Europäischen Kommission, vertreten durch D. Triantafyllou und B. D. Simon als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 17 Abs. 1, 18 Abs. 1 Buchst. a und 22 Abs. 3 Buchst. a und b der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern — Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. L 145, S. 1, im Folgenden: Sechste Richtlinie) in der durch die Richtlinie 2001/115/EG des Rates vom 20. Dezember 2001 (ABl. 2002, L 15, S. 24) geänderten Fassung.

2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Pannon Gép Centrum kft und der Steuerbehörde APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (im Folgenden: APEH) über die Entscheidung der APEH, es der Klägerin des Ausgangsverfahrens zu verwehren, von dem von ihr geschuldeten Mehrwertsteuerbetrag die auf die ihr erbrachten Dienstleistungen entfallende Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Die Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347, S. 1) hat gemäß ihren Art. 411 und 413 die Mehrwertsteuervorschriften der Union, insbesondere die Sechste Richtlinie, mit Wirkung vom 1. Januar 2007 aufgehoben und ersetzt. Nach ihrem ersten und ihrem dritten Erwägungsgrund war eine Neufassung der Sechsten Richtlinie erforderlich, um alle anwendbaren Bestimmungen im Rahmen einer umgestalteten Struktur und eines umgestalteten Wortlauts klar und wirtschaftlich darzustellen, wobei grundsätzlich keine inhaltlichen Änderungen vorgenommen werden sollten. Die Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 und die entsprechenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie sind somit im Wesentlichen identisch.

4 Nach Art. 167 der Richtlinie 2006/112, der den Wortlaut von Art. 17 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie wiedergibt, „[entsteht d]as Recht auf Vorsteuerabzug …, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht".

5 Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112, der im Wesentlichen den gleichen Wortlaut wie Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in dessen sich aus Art. 28f Abs. 1 dieser Richtlinie ergebender Fassung hat, bestimmt:

„Soweit die Gegenstände und Dienstleistungen für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden, ist der Steuerpflichtige berechtigt, in dem Mitgliedstaat, in dem er diese Umsätze bewirkt, vom Betrag der von ihm geschuldeten Steuer folgende Beträge abzuziehen:

a) die in diesem Mitgliedstaat geschuldete oder entrichtete Mehrwertsteuer für Gegenstände und Dienstleistungen, die ihm von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht wurden oder werden“.

6 Art. 178 der Richtlinie 2006/112, der im Wesentlichen den Wortlaut des Art. 18 Abs. 1 der Sechsten Richtlinie in dessen sich aus Art. 28f Nr. 2 dieser Richtlinie ergebender Fassung wiedergibt, enthält folgende Bestimmungen:

„Um das Recht auf Vorsteuerabzug ausüben zu können, muss der Steuerpflichtige folgende Bedingungen erfüllen:

a) für den Vorsteuerabzug nach Artikel 168 Buchstabe a in Bezug auf die Lieferungen von Gegenständen und [das] Erbringen von Dienstleistungen muss er eine gemäß den Artikeln 220 bis 236 sowie 238, 239 und 240 ausgestellte Rechnung besitzen;

…“

7 Art. 220 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112, der im Wesentlichen den Wortlaut des Art. 22 Abs. 3 Buchst. a der Sechsten Richtlinie in dessen sich aus Art. 28h dieser Richtlinie, dieser geändert durch Art. 2 Nr. 2 der Richtlinie 2001/115, ergebender Fassung wiedergibt, bestimmt:

„Jeder Steuerpflichtige stellt in folgenden Fällen eine Rechnung entweder selbst aus oder trägt dafür Sorge, dass eine Rechnung vom Erwerber oder Dienstleistungsempfänger oder in seinem Namen und für seine Rechnung von einem Dritten ausgestellt wird:

1. Er liefert Gegenstände oder erbringt Dienstleistungen an einen anderen Steuerpflichtigen oder an eine nichtsteuerpflichtige juristische Person".

8 Art. 226 der Richtlinie 2006/112 gibt im Wesentlichen den Wortlaut des Art. 22 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie in dessen sich aus Art. 28h dieser Richtlinie, dieser geändert durch Art. 2 Nr. 2 der Richtlinie 2001/115, ergebender Fassung wieder und lautet:

„Unbeschadet der in dieser Richtlinie festgelegten Sonderbestimmungen müssen gemäß den Artikeln 220 und 221 ausgestellte Rechnungen für Mehrwertsteuerzwecke nur die folgenden Angaben enthalten:

1. das Ausstellungsdatum;

2. eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird;

3. die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer …, unter der der Steuerpflichtige die Gegenstände geliefert oder die Dienstleistung erbracht hat;

4. die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer … [des] Erwerber[s] oder Dienstleistungsempfänger[s] …;

5. den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen und des Erwerbers oder Dienstleistungsempfängers;

6. Menge und Art der gelieferten Gegenstände beziehungsweise Umfang und Art der erbrachten Dienstleistungen;

7. das Datum, an dem die Gegenstände geliefert werden oder die Dienstleistung erbracht bzw. abgeschlossen wird …;

8. die Steuerbemessungsgrundlage für die einzelnen Steuersätze beziehungsweise die Befreiung, den Preis je Einheit ohne Mehrwertsteuer sowie jede Preisminderung oder Rückerstattung, sofern sie nicht im Preis je Einheit enthalten sind;

9. den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz;

10. den zu entrichtenden Mehrwertsteuerbetrag, außer bei Anwendung einer Sonderregelung, bei der nach dieser Richtlinie eine solche Angabe ausgeschlossen wird;

…“

9 Art. 273 der Richtlinie 2006/112, der im Wesentlichen den Wortlaut des Art. 22 Abs. 8 Unterabs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie in dessen sich aus Art. 28h dieser Richtlinie, dieser geändert durch Art. 2 Nr. 2 der Richtlinie 2001/115, ergebender Fassung wiedergibt, bestimmt:

„Die Mitgliedstaaten können … weitere Pflichten vorsehen, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden …

Die Möglichkeit nach Absatz 1 darf nicht dazu genutzt werden, zusätzlich zu den [u. a. in Art. 226] genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen."

Nationales Recht

10 Nach Art. 13 Abs. 1 Nr. 16 des Gesetzes Nr. LXXIV von 1992 über die Mehrwertsteuer (Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény, im Folgenden: Mehrwertsteuergesetz), das zwar mit Wirkung vom 31. Dezember 2007 aufgehoben wurde, jedoch auf das Ausgangsverfahren anwendbar ist, gilt als Rechnung „jede Bescheinigung, die für die steuerliche Identifizierung geeignet ist und auf Papier oder nach vorheriger Zustimmung des Kunden nach Maßgabe der besonderen Vorschriften auf elektronischem Weg erteilt wird und zumindest folgende Angaben enthält:

a) die laufende Nummer der Rechnung,

b) das Ausstellungsdatum der Rechnung,

c) den Namen, die Anschrift und die Steueridentifikationsnummer des Steuerpflichtigen, der die Lieferungen von Gegenständen oder die Dienstleistungen empfängt,

d) den Namen, die Anschrift und die gemeinschaftliche Steueridentifikationsnummer des Kunden oder, falls eine solche nicht vorhanden ist, die Steueridentifikationsnummer, wenn der zur Entrichtung der Steuer Verpflichtete der Kunde ist,

e) im Fall einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung die gemeinschaftliche Steueridentifikationsnummer des Kunden,

f) das Datum der Durchführung des Umsatzes, wenn es nicht mit dem Ausstellungsdatum übereinstimmt,

…

i) den Nettopreis je Einheit des gelieferten Gegenstands oder der erbrachten Dienstleistung,

j) den Nettogesamtbetrag der Gegenleistung für den gelieferten Gegenstand oder die erbrachte Dienstleistung,

k) den anzuwendenden Steuersatz,

l) den insgesamt zu zahlenden Steuerbetrag,

m) den Endbetrag der Rechnung."

11 Art. 35 Abs. 1 des Mehrwertsteuergesetzes bestimmt:

„[D]as Recht auf Vorsteuerabzug [kann] nur ausgeübt werden, wenn Dokumente vorgelegt werden, aus denen der Vorsteuerbetrag wahrheitsgemäß hervorgeht. Als solche Dokumente gelten:

a) Rechnungen und vereinfachte Rechnungen, …

…

die auf den Namen des Steuerpflichtigen ausgestellt sind."

12 Art. 1/E Abs. 1 der Verordnung des Finanzministers Nr. 24/1995 (XI. 22) über die steuerliche Identifizierung von Rechnungen, vereinfachten Rechnungen und Kassenbelegen sowie die Benutzung von Registrierkassen und Taximetern für die Ausstellung von Kassenbelegen (24/1995. [XI. 22] PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról) sieht vor:

„Anhand eines Computers auf Papier gedruckte Rechnungen sind zur steuerlichen Identifizierung nur gültig, wenn sie die Erfordernisse einer strengen Rechnungslegung erfüllen, die darin bestehen, dass

a) das zur Ausstellung der Rechnungen verwendete Computerprogramm … ständig eine fortlaufende Nummerierung ohne Auslassungen und Wiederholungen gewährleistet ..."

13 Art. 165 Abs. 2 des Gesetzes C von 2000 über die Buchführung (Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény, im Folgenden: Buchführungsgesetz) schreibt vor, dass in den Büchern lediglich Titel gebucht werden dürfen, die durch nach den gesetzlichen Vorgaben ausgestellte Dokumente nachgewiesen sind. Nach Art. 166 Abs. 2 des Buchführungsgesetzes müssen die in den Büchern enthaltenen Titel sowohl aus materieller wie aus formaler Sicht wahrheitsgetreu, zuverlässig und korrekt sein.

Ausgangsverfahren und Vorlagefragen

14 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens schloss am 2. Mai 2007 mit der Betonút Szolgáltató és Építő Zrt (im Folgenden: Betonút) einen Vertrag, mit dem sie sich gegenüber Betonút zur Durchführung von Arbeiten zur Renovierung einer Brücke verpflichtete. Sie übertrug diese Arbeiten einem Nachunternehmer, der J és B Pannon-Bau kft (im Folgenden: Nachunternehmerin).

15 Am 20. November 2007 erteilte Betonút der Klägerin des Ausgangsverfahrens die Bauabschlussbescheinigung, und diese übersandte Betonút auf der Grundlage dieser Bescheinigung die Rechnungen für die Ausführung der genannten Arbeiten, in denen sie als Datum der Fertigstellung den 20. November 2007 vermerkte. Die Nachunternehmerin erteilte ihrerseits der Klägerin des Ausgangsverfahrens zwei Rechnungen über die von ihr ausgeführten Arbeiten, in denen als Datum der Fertigstellung der 14. Dezember 2007 angegeben war.

16 Am 3. Oktober 2007 schloss die Klägerin des Ausgangsverfahrens mit der Gebrüder Haider Építőipari kft (im Folgenden: Haider) einen Vertrag, mit dem sie sich gegenüber Haider zum Einbau von Regenwasser-Abflussrinnen verpflichtete. Die Durchführung auch dieser Arbeiten wurde der Nachunternehmerin übertragen.

17 In der von Haider erteilten Bauabschlussbescheinigung war der 11. Dezember 2007 als Datum der Fertigstellung vermerkt; dieser Tag war auch in der diesen Unternehmen von der Klägerin des Ausgangsverfahrens erteilten Endrechnung als das Fertigstellungsdatum angegeben. Die Nachunternehmerin stellte ihrerseits der Klägerin des Ausgangsverfahrens eine Rechnung aus, in der der 18. Dezember 2007 als der Tag der Fertigstellung dieser Arbeiten angegeben war.

18 In ihrer Mehrwertsteuererklärung für das vierte Quartal 2007 führte die Klägerin des Ausgangsverfahrens die genannten drei Rechnungen der Nachunternehmerin auf und machte von ihrem Recht auf Vorsteuerabzug Gebrauch.

19 Bei einer Prüfung dieser Mehrwertsteuererklärung stellte die Steuerverwaltung fest, dass die Daten der Fertigstellung, die auf den Bauabschlussbescheinigungen von Betonút und Haider sowie auf den diesen Gesellschaften von der Klägerin des Ausgangsverfahrens erteilten Rechnungen angegeben waren, vor den Daten lagen, die auf den Rechnungen vermerkt waren, die von der Nachunternehmerin ausgestellt und von der Klägerin des Ausgangsverfahrens für die Zwecke des Vorsteuerabzugs verwendet worden waren.

20 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens und die Nachunternehmerin teilten der Steuerverwaltung mit, dass die von der Nachunternehmerin ausgestellten Rechnungen unrichtige Fertigstellungsdaten enthielten.

21 Am 29. September 2008 erklärte die Nachunternehmerin mit drei Gutschriften, die die Nrn. 2007/0000000124, 2007/0000000125 und 2007/0000000126 trugen, die drei fehlerhaften Rechnungen für ungültig und ersetzte sie durch neue Rechnungen mit den Nrn. JESB20080000016, JESB20080000017 und JESB20080000018. In diesen neuen Rechnungen war ein Fertigstellungsdatum angegeben, das demjenigen in den Rechnungen der Klägerin des Ausgangsverfahrens entsprach.

22 Mit Entscheidung vom 21. Januar 2009 forderte die erstinstanzliche Steuerbehörde die Klägerin des Ausgangsverfahrens auf, zum einen die auf die von der Nachunternehmerin erbrachten Dienstleistungen entfallende Mehrwertsteuer, die sie von dem von ihr für das vierte Quartal 2007 zu entrichtenden Steuerbetrag abgezogen hatte, und zum anderen eine Geldbuße sowie einen Verspätungszuschlag zu zahlen. Nach Ansicht dieser Steuerbehörde konnte die Klägerin des Ausgangsverfahrens die von der Nachunternehmerin für die Zwecke des Vorsteuerabzugs ursprünglich erteilten Rechnungen nicht verwenden, da diese nicht das korrekte Datum der Fertigstellung der Arbeiten durch die Nachunternehmerin enthielten. Auch die neuen, berichtigten Rechnungen könnten keine Grundlage für den Vorsteuerabzug darstellen, da bei ihnen keine fortlaufende Nummerierung sichergestellt worden sei. Die Steuerbehörde stellte dazu fest, dass bei den — am selben Tag ausgestellten — Gutschriften und berichtigten Rechnungen unterschiedliche Nummerierungen verwendet worden seien, denn die Nummern der Gutschriften hätten mit den Ziffern „2007“ begonnen, während am Anfang der Nummern der berichtigten Rechnungen die Angabe „JESB2008“ gestanden habe.

23 Die Entscheidung der erstinstanzlichen Steuerbehörde vom 21. Januar 2009 wurde durch die Entscheidung der APEH vom 29. April 2009 bestätigt.

24 Die Klägerin des Ausgangsverfahrens erhob daraufhin vor dem Baranya Megyei Bíróság (Komitatsgericht von Baranya) Klage.

25 In seiner Vorlageentscheidung vertritt das Baranya Megyei Bíróság die Auffassung, nach den fraglichen nationalen Rechtsvorschriften, wie sie vom Legfelsőbb Bíróság (Oberster Gerichtshof Ungarns) ausgelegt worden seien und von der Steuerverwaltung angewandt würden, könne der Steuerpflichtige sein Recht auf Vorsteuerabzug nur auf der Grundlage einer der Form und der Sache nach wahrheitsgemäßen Rechnung geltend machen. Die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug werde daher verwehrt, wenn die Rechnung einen irgendwie gearteten Formfehler enthalte. Im vorliegenden Fall habe die Steuerverwaltung das auf der Grundlage der — freilich sachlich richtigen — Rechnungen der Nachunternehmerin ausgeübte Recht auf Vorsteuerabzug wegen der falschen Fertigstellungsdaten auf diesen Rechnungen in Abrede gestellt. Sie habe nie bestritten, dass die in diesen Rechnungen genannten wirtschaftlichen Umsätze für die in ihnen ausgewiesenen Gegenleistungen tatsächlich erbracht worden seien.

26 Unter diesen Umständen hat das Baranya Megyei Bíróság beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Sind die Bestimmungen des Art. 13 Abs. 1 Nr. 16 des Mehrwertsteuergesetzes, das zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung galt, bzw. des Art. 1/E Abs. 1 der Verordnung Nr. 24/1995 des Finanzministers mit der Regelung hinsichtlich der Angaben in der Rechnung und des Begriffs der Rechnung in Art. 2 Nr. 2 der Richtlinie 2001/115 insbesondere in dem Fall vereinbar, den Art. 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. f des Mehrwertsteuergesetzes regelt?

   Bei Bejahung dieser Frage:

2. Verstößt die Praxis eines Mitgliedstaats, die formale Mängel einer als Grundlage für den Vorsteuerabzug dienenden Rechnung mit dem Verlust dieses Rechts ahndet, gegen die Art. 17 Abs. 1, 18 Abs. 1 Buchst. a bzw. 22 Abs. 3 Buchst. a und b der Sechsten Richtlinie?

3. Reicht es für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug aus, die in Art. 22 Abs. 3 Buchst. b der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Pflichten zu erfüllen, oder sind die Ausübung dieses Rechts und die Anerkennung der Rechnung als wahrheitsgemäßes Dokument nur möglich, wenn sämtliche Angaben und Pflichten, die die Richtlinie 2001/115 vorsieht, vorhanden bzw. erfüllt sind?

Zu den Vorlagefragen

Vorbemerkungen

27 Das vorlegende Gericht ersucht den Gerichtshof, sich dazu zu äußern, ob eine nationale Regelung oder Praxis mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

28 Dazu ist darauf hinzuweisen, dass es zwar nicht Sache des Gerichtshofs ist, im Rahmen des Vorabentscheidungsverfahrens die Vereinbarkeit nationalen Rechts oder einer nationalen Praxis mit dem Unionsrecht zu beurteilen, dass der Gerichtshof jedoch wiederholt entschieden hat, dass er befugt ist, dem vorlegenden Gericht alle Hinweise zur Auslegung des Unionsrechts zu geben, die es diesem ermöglichen, für die Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtssache über die Frage der Vereinbarkeit zu befinden (vgl. Urteil vom 26. Januar 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Slg. 2010, I-635, Randnr. 23 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Der Gerichtshof hat daher in der vorliegenden Rechtssache seine Prüfung auf die Bestimmungen des Unionsrechts zu beschränken und dieses in einer für das vorlegende Gericht sachdienlichen Weise auszulegen; diesem obliegt es, im Hinblick auf die Entscheidung des bei ihm anhängigen Rechtsstreits die Vereinbarkeit der nationalen Regelung oder Praxis mit dem Unionsrecht zu beurteilen (vgl. entsprechend Urteil vom 31. Januar 2008, Centro Europa 7, C-380/05, Slg. 2008, I-349, Randnr. 51).

30 Demgemäß ist festzustellen, dass das Ersuchen des vorlegenden Gerichts, das auf die Art. 17 Abs. 1, 18 Abs. 1 Buchst. a und 22 Abs. 3 Buchst. a und b der Sechsten Richtlinie Bezug nimmt, die Auslegung dieser Bestimmungen betrifft.

31 Die Sechste Richtlinie ist jedoch nach den Art. 411 und 413 der Richtlinie 2006/112 mit Wirkung vom 1. Januar 2007 durch diese Richtlinie aufgehoben und ersetzt worden.

32 Da sämtliche Vorgänge des Ausgangsverfahrens nach dem 1. Januar 2007 stattgefunden haben, ist für dieses nur die Auslegung der Bestimmungen der Richtlinie 2006/112 maßgeblich.

33 Der Umstand, dass das nationale Gericht die Vorlagefragen ihrer Form nach allein unter Bezugnahme auf die Bestimmungen der Sechsten Richtlinie formuliert hat, hindert den Gerichtshof nicht daran, diesem Gericht unabhängig davon, worauf es in seinen Fragen Bezug genommen hat, alle Auslegungshinweise zu geben, die ihm bei der Entscheidung des bei ihm anhängigen Verfahrens von Nutzen sein können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 27. Oktober 2009, ČEZ, C-115/08, Slg. 2009, I-10265, Randnr. 81, und vom 12. Januar 2010, Petersen, C-341/08, Slg. 2010, I-47, Randnr. 48).

34 Hierzu ist zu sagen, dass die Richtlinie 2006/112, wie aus ihrem dritten Erwägungsgrund hervorgeht, eine Neufassung des geltenden Rechts, insbesondere der Sechsten Richtlinie, darstellt, die grundsätzlich keine inhaltlichen Änderungen mit sich bringt.

35 Daher ist davon auszugehen, dass die Vorlagefragen die Auslegung der Art. 167, 178 Buchst. a, 220 Nr. 1 und 226 der Richtlinie 2006/112 betreffen, die den in der Vorlageentscheidung bezeichneten Bestimmungen der Sechsten Richtlinie entsprechen.

Zur Begründetheit

36 Mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob die Art. 167, 178 Buchst. a, 220 Nr. 1 und 226 der Richtlinie 2006/112 einer nationalen Regelung wie der des Ausgangsverfahrens oder einer auf einer solchen Regelung beruhenden Praxis entgegenstehen, wonach kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, wenn die Rechnung über die dem Steuerpflichtigen gelieferten Gegenstände oder die ihm erbrachten Dienstleistungen ursprünglich eine falsche Angabe enthielt, deren spätere Berichtigung nicht alle in den anwendbaren nationalen Vorschriften enthaltenen Voraussetzungen erfüllt.

37 Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das in den Art. 167 ff. der Richtlinie 2006/112 geregelte Recht auf Vorsteuerabzug integraler Bestandteil des Mechanismus der Mehrwertsteuer ist und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden kann. Dieses Recht kann für die gesamte Steuerbelastung der vorausgehenden Umsatzstufen sofort ausgeübt werden (vgl. u. a. Urteile vom 6. Juli 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Slg. 1995, I-1883, Randnr. 18, vom 21. März 2000, Gabalfrisa u. a., C-110/98 bis C-147/98, Slg. 2000, I-1577, Randnr. 43, und vom 6. Juli 2006, Kittel und Recolta Recycling, C-439/04 und C-440/04, Slg. 2006, I-6161, Randnr. 47).

38 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass im vorliegenden Fall die materiellrechtlichen Voraussetzungen des Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 für das Recht der Klägerin auf Abzug der auf die ihr vom Nachunternehmer erbrachten Dienstleistungen entfallenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer erfüllt sind. Diese Dienstleistungen sind nämlich für die Zwecke der vom Steuerpflichtigen im betreffenden Mitgliedstaat bewirkten besteuerten Umsätze verwendet worden.

39 Nach Art. 178 Buchst. a der Richtlinie 2006/112 ist jedoch die Ausübung des in Art. 168 Buchst. a dieser Richtlinie bezeichneten Rechts auf Vorsteuerabzug an den Besitz einer Rechnung geknüpft. So muss nach Art. 220 Nr. 1 der Richtlinie 2006/112 für jede Lieferung von Gegenständen oder Erbringung von Dienstleistungen, die ein Steuerpflichtiger an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt, eine Rechnung ausgestellt werden.

40 Art. 226 der Richtlinie 2006/112 stellt klar, dass gemäß ihrem Art. 220 ausgestellte Rechnungen unbeschadet der Sonderbestimmungen dieser Richtlinie nur die in diesem Art. 226 genannten Angaben für Mehrwertsteuerzwecke enthalten müssen.

41 Daraus folgt, dass die Mitgliedstaaten die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nicht nach eigenem Gutdünken von der Erfüllung von Voraussetzungen betreffend den Inhalt der Rechnungen abhängig machen können, die in der Richtlinie 2006/112 nicht ausdrücklich vorgesehen sind. Diese Auslegung wird zudem durch Art. 273 der Richtlinie 2006/112 bestätigt, wonach zwar die Mitgliedstaaten weitere Verpflichtungen vorsehen können, die sie für erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Mehrwertsteuer sicherzustellen und um Steuerhinterziehung zu vermeiden, diese Möglichkeit aber nicht dazu benutzt werden darf, zusätzlich zu den namentlich in Art. 226 dieser Richtlinie genannten Pflichten weitere Pflichten in Bezug auf die Rechnungsstellung festzulegen.

42 Im Ausgangsverfahren wurde der Klägerin das Recht auf Abzug der auf die von der Nachunternehmerin erbrachten Dienstleistungen entfallenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer aus zwei Gründen abgesprochen. Zum einen wiesen die von der Nachunternehmerin ursprünglich ausgestellten Rechnungen unrichtige Daten des Abschlusses der Dienstleistungen aus. Zum anderen wurde hinsichtlich der berichtigten Rechnungen, die unstreitig die richtigen Fertigstellungsdaten enthielten, davon ausgegangen, dass bei ihnen keine fortlaufende Nummerierung sichergestellt worden sei, da bei den — am selben Tag ausgestellten — Gutschriften und berichtigten Rechnungen unterschiedliche Nummerierungen verwendet worden seien.

43 Zwar muss in der Rechnung, wie die ungarische Regierung feststellt, nach Art. 226 Nr. 7 der Richtlinie 2006/112 der Tag, an dem die Dienstleistung abgeschlossen wurde, genau angegeben sein. Nach den dem Gerichtshof vorgelegten Akten verfügte

jedoch die erstinstanzliche Steuerbehörde zu dem Zeitpunkt, als sie der Klägerin den Abzug der Mehrwertsteuer, die auf die ihr von der Nachunternehmerin erbrachten Dienstleistungen entfiel, als Vorsteuer verwehrte, bereits über die von der Nachunternehmerin berichtigten Rechnungen, in denen die richtigen Fertigstellungsdaten angegeben waren. Die Richtlinie 2006/112 verbietet es indessen nicht, fehlerhafte Rechnungen zu berichtigen.

44 Unter Berücksichtigung der Feststellungen in den Randnrn. 38 und 41 des vorliegenden Urteils ist in einem Fall wie dem des Ausgangsverfahrens, sofern die berichtigten Rechnungen sämtliche in der Richtlinie 2006/112, insbesondere Art. 226, vorgeschriebenen Angaben enthielten — was das vorlegende Gericht zu prüfen haben wird —, davon auszugehen, dass alle materiell- und formell-rechtlichen Voraussetzungen für das Recht der Klägerin auf einen Abzug der auf die von der Nachunternehmerin erbrachten Dienstleistung entfallenden Mehrwertsteuer als Vorsteuer erfüllt waren. Insoweit ist zu beachten, dass Art. 226 der Richtlinie 2006/112 keine Verpflichtung vorsieht, nach der berichtigte Rechnungen zur gleichen Serie gehören müssen wie die Gutschriften, mit denen die fehlerhaften Rechnungen aufgehoben werden.

45 Unter diesen Umständen ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass die Art. 167, 178 Buchst. a, 220 Nr. 1 und 226 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung oder Praxis, nach der die nationalen Behörden einem Steuerpflichtigen das Recht, den für ihm erbrachte Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuerbetrag von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, mit der Begründung absprechen, dass die ursprüngliche Rechnung, die zum Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzugs in seinem Besitz war, ein falsches Datum des Abschlusses der Dienstleistung aufgewiesen habe und dass die später berichtigte Rechnung und die die ursprüngliche Rechnung aufhebende Gutschrift nicht fortlaufend nummeriert gewesen seien, dann entgegenstehen, wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat, in der das zutreffende Datum des Abschlusses der genannten Dienstleistung vermerkt war, auch wenn diese Rechnung und die die ursprüngliche Rechnung aufhebende Gutschrift keine fortlaufende Nummerierung aufweisen.

Kosten

46 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

Die Art. 167, 178 Buchst. a, 220 Nr. 1 und 226 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung oder Praxis, nach der die nationalen Behörden einem Steuerpflichtigen das Recht, den für ihm erbrachte Dienstleistungen geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuerbetrag von der von ihm geschuldeten Mehrwertsteuer als Vorsteuer abzuziehen, mit der Begründung absprechen, dass die ursprüngliche Rechnung, die zum Zeitpunkt der Vornahme des Vorsteuerabzugs in seinem Besitz war, ein falsches Datum des Abschlusses der Dienstleistung aufgewiesen habe und dass die später berichtigte Rechnung und die die ursprüngliche Rechnung aufhebende Gutschrift nicht fortlaufend nummeriert gewesen seien, dann entgegenstehen, wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind und der Steuerpflichtige der betreffenden Behörde vor Erlass ihrer Entscheidung eine berichtigte Rechnung zugeleitet hat, in der das zutreffende Datum des Abschlusses der genannten Dienstleistung vermerkt war, auch wenn diese Rechnung und die die ursprüngliche Rechnung aufhebende Gutschrift keine fortlaufende Nummerierung aufweisen.

Unterschriften