UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

30 päivänä syyskuuta 2010 *

Asiassa C-392/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Baranya Megyei Bíróság (Unkari) on esittänyt 2.4.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 5.10.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Uszodaépítő kft

vastaan

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts (esittelevä tuomari) sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, J. Malenovský ja D. Šváby,

* Oikeudenkäyntikieli: unkari.

julkisasiamies: N. Jääskinen,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Unkarin hallitus, asiamiehinään J. Fazekas, M. Fehér ja Z. Tóth,

– Euroopan komissio, asiamiehenään 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), sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2001 annetulla neuvoston direktiivillä 2001/115/EY (EYVL 2002, L 15, s. 24; jäljempänä kuudes direktiivi), 17 ja 20 artiklan sekä unionin yleisten oikeusperiaatteiden tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Uszodaépítő kft ja APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály (vero- ja rahoitusasioiden keskusviranomaisen pääosasto, jäljempänä APEH) ja jossa on kyse siitä, että jälkimmäinen kieltäytyi hyväksymästä sitä, että pääasian kantaja vähentäisi maksettavanaan olevasta arvonlisäverosta sille tehtyihin rakennustöihin 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 jäsenvaltioiden arvolisäverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetut säännökset esitettäisiin selkeästi ja toimivasti uusin rakentein ja sanamuodoin tekemättä kuitenkaan periaat-

teessa 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:

– –

f) kunkin jäsenvaltion määräämien muodollisuuksien noudattamista, jos verovelvollinen on hankkijana veronmaksuvelvollinen 194–197 ja 199 artiklaa sovellettaessa.”

7 Direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltiot voivat säätää, että veronmaksuvelvollinen on verovelvollinen, joka vastaanottaa minkä tahansa seuraavista luovutuksista tai suorituksista:

a) rakennustyön suoritus – –.”

8 Direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan a alakohdassa säädetyn kaltainen järjestelmä tunnetaan tavanomaisella nimellä ”käännetty verovelvollisuus”, ja siitä säädettiin aiemmin kuudennen direktiivin 21 artiklan 1 kohdassa.

Kansallinen säännöstö

9 Vuoden 2007 arvonlisäverolain nro CXXVII (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény; jäljempänä uusi arvonlisäverolaki) tuli voimaan 1.1.2008, ja sen 127 §:n 1 momentin a kohdassa säädetään, että ”vähennysoikeuden käyttämisen aineellisena edellytyksenä on se, että verovelvollisella on hallussaan – – sen nimellä annettu lasku, joka osoittaa liiketoimen suorittamisen”.

10 Uuden arvonlisäverolain 142 §:n 1 momentin b kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. Veron maksaa tavaran hankkija tai palvelun saaja:

– –

b) kun kyseessä ovat – – rakennus[työt] – –.”

11 Uuden arvonlisäverolain 142 §:n 7 momentissa säädetään, että ”mikäli 1 momenttia sovelletaan, tavaran luovuttaja tai palvelun suorittaja sitoutuu antamaan laskun, jossa ei mainita veron määrää eikä – – verokantaa”.

12 Uuden arvonlisäverolain 169 §:n k kohdassa säädetään seuraavaa:

”Laskun on sisällettävä seuraavat tiedot:

k) – – jos tavaroiden hankkija tai palvelujen saaja on velvollinen maksamaan veron, laskussa on mainittava lain säännös tai muuten selvästi viitattava siihen, että velvollisuus veron maksamiseen tavaroiden myynnistä tai palvelujen suorituksesta

– –

kb) on tavaran hankkijalla tai palvelun saajalla.”

13 Uuden arvonlisäverolain 269 §:n 1 momentissa säädetään vielä seuraavaa:

”Siinä tapauksessa, että sekä tässä laissa että vuoden 1992 arvonlisäverolaissa (laki LXXIV, jäljempänä vanha arvonlisäverolaki) säädetään yhdelle tai usealle henkilölle käännettyyn verovelvollisuuteen liittyviä yhteisiä oikeuksia ja velvollisuuksia, jotka johtuvat samoihin tosiseikkoihin perustuvasta verollisesta luovutuksesta tai suorituksesta, näiden oikeuksien ja velvollisuuksien määrittämiseen ja soveltamiseen sovelletaan tämän lain tultua voimaan edelleen yksinomaan [vanhan] arvonlisäverolain säännöksiä, ellei tässä laissa, toisin kuin [vanhassa] arvonlisäverolaissa, poisteta kaikkien asianomaisten kaikkia velvollisuuksia tai aseteta heille vähemmän velvoitteita taikka perusteta heille uusia tai parempia oikeuksia. Sellaisessa tapauksessa asianomaisten henkilöiden on mahdollista yhteisellä päätöksellä määrätä, että heidän oikeutensa ja velvollisuutensa määräytyvät vanhentumisajan kuluessa tämän lain

säännösten perusteella, vaikka kyseiset oikeudet ja velvollisuudet olisivat syntyneet ennen tämän lain voimaantuloa edellyttäen, että kaikki asianomaiset ovat etukäteen ilmoittaneet asiasta valtion veroviranomaiselle yhteisellä kirjallisella hakemuksella, jonka on saavuttava kyseiselle viranomaiselle viimeistään 15.2.2008. Hakemusta ei voida tehdä määräajan päättymisen jälkeen. Myöhästymistapauksessa voidaan esittää täydentävä ilmoitus, josta ei peritä lisämaksua.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Pääasian kantaja teki 9.6.2006 tilaaja NÁS MPS-4 kft:n kanssa yleisen urakkasopimuksen rakennustöiden tekemisestä. Pääasian kantaja toteutti kyseiset työt yhdessä eri aliurakoitsijoiden kanssa.

15 Rakennustyöt alkoivat keväällä 2007, mutta ne keskeytettiin saman vuoden kesällä talousvaikeuksien vuoksi. Siihen mennessä tehdyistä töistä annettiin laskut. Sekä pääasian kantaja että aliurakoitsijat täyttivät vanhassa arvonlisäverolaissa säädetyt, arvonlisäveron ilmoittamista ja maksamista koskevat velvoitteensa.

16 Uuden arvonlisäverolain tultua voimaan pääasian kantaja, tilaaja ja aliurakoitsijat tekivät 14.2.2008 yhteisellä päätöksellä ja kyseisen lain 269 §:n 1 momentin mukaisesti hakemuksen uuden lain säännösten soveltamisesta sekä pääasian kantajan ja tilaajan

että pääasian kantajan ja sen aliurakoitsijoiden välisten sopimusten perusteella tehtyihin töihin (jäljempänä 14.2.2008 tehty ilmoitus).

17 Veroviranomaiset tarkastivat pääasian kantajan verovuodelta 2007 esittämän arvonlisäveroilmoituksen ja määräsivät 23.5.2008 tekemällään päätöksellä sen maksettavaksi yhteensä 52 822 000 Unkarin forintin (HUF) suuruisen verovelan huhti–syyskuulta 2007. Ne selittävät tässä yhteydessä, ettei pääasian kantaja voinut käyttää vähennysoikeuttaan aliurakoitsijoiden laskujen perusteella, koska kyseiset laskut eivät olleet uuden arvonlisäverolain säännösten mukaisia. Uuden arvonlisäverolain käännettyä verovelvollisuutta koskevia säännöksiä sovellettiin näet 14.2.2008 annetun ilmoituksen seurauksena taannehtivasti tilikaudella 2007 laadittuihin laskuihin. Aliurakoitsijoiden laatimien laskujen olisi kyseisten viranomaisten mukaan pitänyt olla uuden lain 142 §:n 7 momentin ja 169 §:n k kohdan säännösten mukaisia. Jotta pääasian kantaja olisi voinut käyttää vähennysoikeuttaan, aliurakoitsijoiden olisi näin ollen yhtäältä pitänyt muuttaa antamiaan laskuja ja toisaalta pääasian kantajan olisi pitänyt muuttaa tilikaudelta 2007 antamaansa arvonlisäveroilmoitusta täydentävällä ilmoituksella.

18 APEH vahvisti 23.5.2008 tehdyn päätöksen 5.9.2008 tekemällään päätöksellä.

19 Pääasian kantaja nosti ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa kanteen, jossa se vaati, että APEH:n 5.9.2008 tekemä päätös kumotaan. Kyseisen tuomioistuimen mukaan uuden arvonlisäverolain 269 §:n 1 momentilla, jolla poistetaan

taannehtivasti pääasian kantajan vanhan arvonlisäverolain nojalla sääntöjenmukaisesti käyttämä vähennysoikeus, rikotaan kuudennen direktiivin 17 ja 20 artiklaa sekä unionin erilaisia yleisiä oikeusperiaatteita.

20 Baranya Megyei Bíróság on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko jäsenvaltion säännös, joka tuli voimaan 1.1.2008 eli sen jälkeen, kun oikeus veron vähentämiseen oli syntynyt, ja jossa edellytetään laskujen sisällön muuttamista ja täydentävän ilmoituksen antamista, jotta vuonna 2007 suoritetuista palveluista ja luovutetuista tavaroista maksettu ja ilmoitettu arvolisävero voitaisiin vähentää, kuudennen direktiivin 17 ja 20 artiklan mukainen?

2) Onko uuden arvonlisäverolain 269 §:n 1 momentissa säädetty toimenpide, jonka mukaan kyseisessä säännöksessä asetettujen edellytysten täyttyessä oikeudet ja velvoitteet määräytyvät ja niitä sovelletaan vanhentumisajan kuluessa kyseisen lain säännösten mukaisesti, vaikka ne olisivat syntyneet ennen sen voimaantuloa, [unionin] oikeuden yleisten oikeusperiaatteiden mukainen ja onko se objektiivisesti perusteltavissa, järkiperäinen ja oikeasuhteinen sekä oikeusvarmuuden periaatteen mukainen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

21 Unkarin hallitus väittää, ettei ennakkoratkaisupyynnössä mainittujen säännösten ja oikeudellisten periaatteiden tulkitseminen ole tarpeen pääasiassa. Se huomauttaa tässä yhteydessä yhtäältä, että uuden arvonlisäverolain säännösten taannehtiva soveltaminen perustuu yksinomaan pääasian kantajan ja muiden asianomaisten verovelvollisten nimenomaisesti ja oma-aloitteisesti esittämään tahdonilmaisuun. Koska pääasian kantaja oli nimenomaan pyytänyt, että kyseistä lakia sovellettaisiin tällä tavoin, sen piti sopeutua siihen liittyviin oikeudellisiin seuraamuksiin. Toisaalta pääasia oli seurausta siitä, että pääasian kantaja oli tulkinnut väärin uuden arvonlisäverolain siirtymäsäännöksiä. Kyseinen asia koskee kansallisen oikeuden eikä unionin oikeuden tulkintaa.

22 Tästä on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 267 artiklan mukaisessa Euroopan unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisten tuomioistuinten, joissa asia on vireillä ja jotka vastaavat annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko niiden unionin tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Jos siis esitetyt ennakkoratkaisukysymykset koskevat unionin oikeuden tulkintaa, unionin tuomioistuimella on lähtökohtaisesti velvollisuus vastata niihin (ks. mm. asia C-379/98, PreussenElektra, tuomio 13.3.2001, Kok., s. I-2099, 38 kohta; asia C-103/08, Gottwald, tuomio 1.10.2009, Kok., s. I-9117, 16 kohta ja asia C-82/09, Dimos Agiou Nikolaou, tuomio 22.4.2010, Kok., s. I-3649, 14 kohta).

23 Näin ollen olettamasta, jonka mukaan kansallisten tuomioistuinten ennakkoratkaisukysymyksillä oletetaan olevan merkitystä asian ratkaisemisen kannalta, voidaan poiketa ainoastaan poikkeuksellisissa olosuhteissa eli muun muassa silloin, kun on ilmeistä, että kansallisen tuomioistuimen pyytämällä näissä kysymyksissä tarkoitettujen unionin oikeuden säännösten ja määräysten tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen (ks. mm. em. asia Gottwald, tuomion 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Vaikka pääasian kantaja on valinnut uuden arvonlisäverolain soveltamisen ja vaikka sen valinta perustuu kyseisen lain väärään tulkintaan, tässä asiassa on niin, että uuden lain säännöksiä sovelletaan pääasiassa ja että kansallinen tuomioistuin epäilee kyseisen lain siirtymäsäännösten yhteensoveltuvuutta unionin oikeuden useiden eri säännösten kanssa siksi, että näillä säännöksillä pääasian kantajaa estetään käyttämästä oikeuttaan vähentää arvonlisävero.

25 Asiassa ei siis ilmene selvästi, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkinnalla ei olisi merkitystä sen ratkaisun kannalta, jonka tekemistä kansalliselta tuomioistuimelta on vaadittu.

26 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisupyyntö on otettava tutkittavaksi.

Ensimmäinen kysymys

27 Ensimmäisen kysymyksen kohteesta on ensinnäkin todettava, että kansallisen tuomioistuimen pyyntö koskee kuudennen direktiivin 17 ja 20 artiklan tulkintaa.

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

29 Koska kaikki pääasian tosiseikat ovat tapahtuneet 1.1.2007 jälkeen, ainoastaan direktiivin 2006/112 säännösten tulkinnalla on merkitystä tässä asiassa.

30 Se, että kansallinen tuomioistuin on muodollisesti esittänyt ennakkoratkaisukysymykset viittaamalla ainoastaan kuudennen direktiivin säännöksiin, ei estä unionin tuomioistuinta esittämästä kansalliselle tuomioistuimelle kaikkia niitä tulkintaan liittyviä seikkoja, jotka saattavat olla hyödyllisiä kansallisen tuomioistuimen arvioidessa käsiteltävänään olevaa asiaa, riippumatta siitä, mihin säännöksiin se on kysymyksiään esittäessään viitannut (ks. vastaavasti asia C-115/08, ČEZ, tuomio 27.10.2009, Kok., s. I-10265, 81 kohta ja asia C-341/08, Petersen, tuomio 12.1.2010, Kok., s. I-47, 48 kohta).

31 Tästä on syytä todeta, kuten direktiivin 2006/112 kolmannesta perustelukappaleesta ilmenee, että kyseisellä direktiivillä laaditaan uudelleen olemassa oleva, jäsenvaltioiden arvonlisäverolainsäädännön yhdenmukaistamista koskeva lainsäädäntö ja erityisesti kuudes direktiivi, eikä sillä periaatteessa muuteta tätä lainsäädäntöä sisällöllisesti.

32 Näin ollen on katsottava, että ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys koskee ennakkoratkaisupyynnössä tarkoitettuja kuudennen direktiivin säännöksiä vastaavien direktiivin 2006/112 167 ja 168 artiklan tulkintaa. Ensimmäinen kysymys koskee lisäksi pääasiallisesti arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttämistapoja, joten on syytä katsoa sen koskevan myös direktiivin 2006/112 178 artiklan tulkintaa.

33 Aineellisesta näkökulmasta kansallinen tuomioistuin kysyy edelleen, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, jolla käännettyä verovelvollisuutta koskevia uusia säännöksiä taannehtivasti sovellettaessa asetetaan arvonlisäveron vähentämisen edellytykseksi ennen uuden lain voimaantuloa tehtyihin liiketoimiin liittyvien laskujen oikaiseminen ja täydentävän veroilmoituksen antaminen, direktiivin 2006/112 167, 168 ja 178 artiklan vastainen.

34 Tässä yhteydessä on muistutettava, että direktiivin 2006/112 167 ja 168 artiklassa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa tehtyjen liiketoimien yhteydessä (ks. asia C-368/09, Pannon Gép Centrum, tuomio 15.7.2010, Kok., s. I-7467, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan verovelvollinen kokonaan kaiken sen taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok., s. I-1361, 24 kohta; asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005, Kok., s. I-3123, 70 kohta sekä yhdistetyt asiat C-439/04 ja C-440/04, Kittel ja Recolta Recycling, tuomio 6.7.2006, Kok., s. I-6161, 48 kohta).

36 Se, että verovelvollinen on valinnut sovellettavaksi uuden arvonlisäverolain vanhan lain sijasta, ei sellaisenaan siis voi vaikuttaa sen suoraan direktiivin 2006/112 167 ja 168 artiklaan perustuvaan oikeuteen vähentää aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa maksettavaksi tullut arvonlisävero.

37 Direktiivin 2006/112 178 artiklassa tarkoitetuista arvonlisäveron vähennysoikeuden käyttötavoista silloin, kun kyse on direktiivin 2006/112 199 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisalaan kuuluvasta käännetystä verovelvollisuudesta, on syytä todeta, että ainoastaan 178 artiklan f alakohtaa voidaan soveltaa. Näin ollen verovelvollisella, joka palvelun vastaanottajana on velvollinen maksamaan siihen liittyvän arvonlisäveron, ei ole velvollisuutta pitää hallussaan direktiivissä 2006/112 asetettujen muotovaatimusten mukaisesti laadittua laskua voidakseen käyttää vähennysoikeuttaan, vaan riittää, että hän noudattaa asianomaisen jäsenvaltion direktiivin 2006/112 178 artiklan f alakohdan mukaisen oikeutensa nojalla määräämiä muodollisuuksia (ks. vastaavasti asia C-90/02, Bockemühl, tuomio 1.4.2004, Kok., s. I-3303, 47 kohta).

38 Oikeuskäytännöstä ilmenee, että asianomaisen jäsenvaltion näin käyttöön ottamilla muodollisuuksilla, joita verovelvollisen on noudatettava voidakseen käyttää oikeuttaan vähentää arvonlisävero, ei saada ylittää sitä, mikä on ankarasti katsoen tarpeen käännettyä verovelvollisuutta koskevan menettelyn asianmukaisen soveltamisen valvomiseksi (ks. vastaavasti em. asia Bockemühl, tuomion 50 kohta).

39 Tästä on jo todettu verotuksen neutraalisuuden periaatteen edellyttävän, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeus myönnetään, jos aineelliset edellytykset täyttyvät, vaikka verovelvolliset olisivat laiminlyöneet tietyt muotovaatimukset (ks. yhdistetyt asiat C-95/07 ja C-96/07, Ecotrade, tuomio 8.5.2008, Kok., s. I-3457, 63 kohta).

40 Näin ollen veroviranomaisilla on tarvittavat tiedot sen todentamiseksi, että verovelvollinen on kyseisten liiketoimien vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, joten sellainen lainsäädäntö, jolla verovelvollisen vähennysoikeudelle asetetaan lisäedellytyksiä, joiden seurauksena oikeutta ei voida käyttää, on direktiivin 2006/112 167 ja 168 artiklan sekä 178 artiklan f alakohdan vastainen (ks. vastaavasti em. asia Bockemühl, tuomion 51 kohta ja em. yhdistetyt asiat Ecotrade, tuomion 64 kohta).

41 Veroviranomaiset ovat pääasiassa kyseessä olevassa tapauksessa evänneet pääasian kantajalta oikeuden vähentää aliurakoitsijoidensa vuonna 2007 tekemiin rakennustöihin liittyvän arvonlisäveron yhtäältä siksi, ettei pääasian kantajalla ollut näistä liiketoimista uuden arvonlisäverolain taannehtivasti 1.1.2008 lähtien sovellettujen 142 §:n 7 momentin ja 169 §:n k kohdan säännösten mukaisia oikaistuja laskuja, ja toisaalta siksi, ettei se ollut muuttanut vuodelta 2007 antamaansa veroilmoitusta näin oikaistujen laskujen perusteella.

42 Asiakirja-aineistosta ilmenee ensinnäkin, että direktiivin 2006/112 168 artiklan a alakohdassa arvonlisäveron vähennysoikeuden saamiselle asetetut aineelliset edellytykset täyttyvät, joten pääasian kantajalla on oikeus vähentää sen aliurakoitsijoiden tekemiin rakennustöihin liittyvä arvonlisävero. On syytä todeta, että mainittuja liiketoimia on käytetty verovelvollisen verollisiin liiketoimiin kyseisessä jäsenvaltiossa. Mainituille veroviranomaisille oli lisäksi verovuodelta 2007 annetussa veroilmoituksessa ilmoitettu, että kyseiset aineelliset edellytykset täyttyvät.

43 Toiseksi ei ole kiistetty sitä, että ajankohtana, jona veroviranomaiset epäsivät pääasian kantajalta arvonlisäveron vähennysoikeuden, niiden käytettävissä olivat verovuotta 2007 koskevan veroilmoituksen ja 14.2.2008 päivätyn ilmoituksen perusteella kaikki

ne tiedot, jotka tarvittiin sen toteamiseksi, että pääasian kantaja oli aliurakoitsijoidensa tekemien rakennustöiden vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa.

44 Kuten Euroopan komissio toteaa, pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten muotovaatimusten asettamisesta saattaa seurata se, ettei pääasian kantaja voi käyttää vähennysoikeuttaan.

45 Tämän tuomion 39 ja 40 kohdassa mainitun oikeuskäytännön perusteella on siis katsottava, että pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten muotovaatimusten asettaminen on direktiivin 2006/112 167, 168 artiklan ja 178 artiklan vastaista.

46 Näin ollen direktiivin 2006/112 167, 168 ja 178 artiklaa on tulkittava siten, että niiden vastaista on soveltaa taannehtivasti sellaista lainsäädäntöä, jolla käännettyä verovelvollisuutta koskevaa järjestelmää sovellettaessa asetetaan rakennustöihin liittyvän arvonlisäveron vähentämisen edellytykseksi näitä liiketoimia koskevien laskujen oikaiseminen sekä oikaisevan ja täydentävän ilmoituksen antaminen, vaikka kaikki ne tiedot, jotka tarvitaan sen toteamiseksi, että verovelvollinen on kyseisten liiketoimien vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, sekä vähennettävissä olevan veron määrän tarkistamiseksi, ovat kyseisten veroviranomaisten käytettävissä.

Toinen kysymys

47 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole syytä vastata.

Oikeudenkäyntikulut

48 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 arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 167, 168 ja 178 artiklaa on tulkittava siten, että niiden vastaista on soveltaa taannehtivasti sellaista lainsäädäntöä, jolla käännettyä verovelvollisuutta koskevaa järjestelmää sovellettaessa asetetaan rakennustöihin liittyvän arvonlisäveron vähentämisen edellytykseksi näitä liiketoimia koskevien laskujen oikaiseminen sekä oikaisevan ja täydentävän ilmoituksen antaminen, vaikka kaikki ne tiedot, jotka tarvitaan sen toteamiseksi, että verovelvollinen on kyseisten liiketoimien vastaanottajana velvollinen maksamaan arvonlisäveroa, sekä vähennettävissä olevan veron määrän tarkistamiseksi, ovat kyseisten veroviranomaisten käytettävissä.

Allekirjoitukset