

V?c C-368/09

Pannon Gép Centrum kft

v.

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

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Baranya Megyei Bíróság)

„Šestá sm?rnice o DPH – Sm?rnice 2006/112/ES – Nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu – Vnitrostátní právní úprava sankcionující nesprávný údaj na faktu?e ztrátou nároku na odpo?et dan?“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Povinnosti osoby povinné k dani – Držení faktury obsahující ur?ité údaje

[Sm?rnice Rady 2006/112, ?lánek 167, ?l. 178 písm. a), ?l. 220 bod 1 a ?lánek 226]

?lánek 167, ?l. 178 písm. a), ?l. 220 bod 1 a ?lánek 226 sm?rnice 2006/112 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úprav? nebo vnitrostátní praxi, na základ? které vnitrostátní orgány nep?iznávají osob? povinné k dani nárok na odpo?et dan? z p?idané hodnoty splatné nebo odvedené za služby, které jí byly poskytnuty, od dan? z p?idané hodnoty, kterou je povinna odvést, z d?vodu, že p?vodní faktura, kterou m?la v okamžiku odpo?tu, obsahovala nesprávný den dokon?ení poskytování služby a že ?íslování dodate?n? opravené faktury a dobropisu, kterým byla p?vodní faktura zrušena, nebylo nep?erušené, jestliže byly spln?ny hmotn?právní podmínky pro odpo?et a osoba povinná k dani doty?nému orgánu ješt? p?ed vydáním rozhodnutí p?edložila opravenou fakturu, na které byl uveden správný den dokon?ení poskytování služby, t?ebaže ?íslování této faktury a dobropisu, kterým byla zrušena p?vodní faktura, nebylo nep?erušené.

Na fakturách vystavovaných podle ?lánku 220 této sm?rnice pro ú?ely dan? z p?idané hodnoty musí být totiž povinn? uvedeny pouze údaje uvedené v ?lánku 226 sm?rnice 2006/112. Z toho vyplývá, že ?lenské státy nemohou vázat využití práva na odpo?et dan? z p?idané hodnoty na spln?ní podmínek týkajících se obsahu faktur, které nejsou výslovn? stanoveny v ustanoveních uvedené sm?rnice.

(viz body 40–41, 45 a výrok)

15. ?ervence 2010(*)

„Šestá sm?rnice o DPH – Sm?rnice 2006/112/ES – Nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu – Vnitrostátní právní úprava sankcionující nesprávný údaj na faktu?e ztrátou nároku na odpo?et dan?“

Ve v?ci C?368/09,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?látku 234 ES, podaná rozhodnutím Baranya Megyei Bíróság (Ma?arsko) ze dne 31. srpna 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 14. září 2009, v ?ízení

Pannon Gép Centrum kft

proti

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

SOUDNÍ DV?R (t?etí senát),

ve složení K. Lenaerts (zpravodaj), p?edseda senátu, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský a T. von Danwitz, soudci,

generální advokát: N. Jääskinen,

vedoucí soudní kancelá?e: R. Grass,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za ma?arskou vládu J. Fazekas, M. Fehérem a K. Szíjjártó, jako zmocn?nci,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem a B. D. Simonem, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?ijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 17 odst. 1, ?l. 18 odst. 1 písm. a) a ?l. 22 odst. 3 písm. a) a b) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. V?st- L 145, s. 1, dále jen „šestá sm?rnice“), ve zn?ní sm?rnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001 (Ú?. v?st. L 15, s. 24; Zvl. vyd. 09/01, s. 352).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Pannon Gép Centrum kft (dále jen „žalobkyně“) a APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (dále jen „APEH“) ohledně toho, že poslední uvedený úřad žalobkyně v původním řízení nepříznal nárok na odpočet částky DPH vztahující se na služby, jež jí byly poskytnuty, od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou byla povinna odvést.

Právní rámec

Právní úprava Unie

3 Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1) v souladu se svými články 411 a 413 zrušila a nahradila, s účinností od 1. ledna 2007, právní předpisy Unie v oblasti DPH, zejména pak šestou směrnicí. Podle prvního a třetího bodu odvodnění směrnice 2006/112 bylo přepracování šesté směrnice nezbytné k tomu, aby byla všechna použitelná ustanovení uspořádána jasným a racionálním způsobem v přepracované struktuře a znění, v zásadě však bez věcných změn. Ustanovení směrnice 2006/112 tak jsou v podstatě totožná s odpovídajícími ustanoveními šesté směrnice.

4 Článek 167 směrnice 2006/112, který převzal ustanovení čl. 17 odst. 1 šesté směrnice, stanoví, že „[n]árok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně“.

5 Článek 168 písm. a) směrnice 2006/112, který je v podstatě formulován stejně jako čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f odst. 1 poslední uvedené směrnice, stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;“

6 Článek 178 směrnice 2006/112, který v podstatě převzal ustanovení čl. 18 odst. 1 šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z čl. 28f bodu 2 poslední uvedené směrnice, obsahuje následující ustanovení:

„Pro uplatnění nároku na odpočet daně musí osoba povinná k dani splňovat tyto podmínky:

a) při odpočtu daně podle čl. 168 bodu. a) při dodáních zboží a poskytnutích služeb musí mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 a články 238, 239 a 240;

[...]“

7 Článek 220 bod 1 směrnice 2006/112, který v podstatě přebírá ustanovení čl. 22 odst. 3 písm. a) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z článku 28h poslední uvedené směrnice, ve znění čl. 2 bodu 2 směrnice 2001/115, stanoví:

„Každá osoba povinná k dani musí zajistit, že buď ona sama, nebo pořizovatel či příjemce, anebo třetí osoba jejím jménem a na její účet vystaví fakturu v těchto případech:

1) za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osob? povinné k dani nebo právnické osob? nepovinné k dani.“

8 ?lánek 226 sm?rnice 2006/112 v podstat? p?ebírá ustanovení ?l. 22 odst. 3 písm. b) šesté sm?rnice, ve zn?ní vyplývajícím z ?lánku 28h posledn? uvedené sm?rnice, ve zn?ní ?l. 2 bodu 2 sm?rnice 2001/115 a zní následovn?:

„Aniž jsou dot?ena zvláštní ustanovení této sm?rnice, uvád?jí se na fakturách vystavovaných podle ?lánek? 220 a 221 pro účely dan? z p?idané hodnoty povinn? pouze tyto údaje:

- 1) datum vystavení;
- 2) po?adové ?íslo založené na jedné nebo více sériích, které jednozna?n? ur?ují fakturu;
- 3) identifika?ní ?íslo pro DPH [...], pod nímž osoba povinná k dani dodala zboží nebo poskytla službu;
- 4) identifika?ní ?íslo pro DPH po?izovatele nebo p?íjemce [...];
- 5) plné jméno a adresu osoby povinné k dani a po?izovatele nebo p?íjemce;
- 6) množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby;
- 7) den, kdy bylo uskute?n?no nebo dokon?eno dodání zboží nebo poskytnutí služby [...];
- 8) základ dan? pro každou sazbu nebo osvobození, jednotkovou cenu bez DPH a veškeré slevy nebo rabaty, pokud nejsou obsaženy v jednotkové cen?;
- 9) uplatn?nou sazbu dan?;
- 10) výši dan?, jež má být odvedena, není-li uplatn?n zvláštní režim, pro který tato sm?rnice tento údaj nep?ipouští;

[...]“

9 ?lánek 273 sm?rnice 2006/112, který v podstat? p?ebírá ustanovení ?l. 22 odst. 8 první a druhý pododstavec šesté sm?rnice, ve zn?ní vyplývajícím z ?lánku 28h posledn? uvedené sm?rnice, ve zn?ní ?l. 2 bodu 2 sm?rnice 2001/115, stanoví:

„?lenské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m [...].

Možnost stanovená v prvním pododstavci nem?že být využita k ukládání dodate?ných faktura?ních povinností nad povinnosti stanovené [mimo jiné v ?lánku 226].“

Vnitrostátní právní úprava

10 ?lánek 13 odst. 1 bod 16 zákona ?. LXXIV z roku 1992 o dani z p?idané hodnoty (Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény, dále jen „zákon o DPH“), který byl sice zrušen s účinkem ke dni 31. prosince 2007, avšak je na spor v p?vodním ?ízení použitelný, stanoví, že „za fakturu je považován jakýkoliv doklad umož?ující da?ovou identifikaci, který je vystavený v papírové podob? nebo, se souhlasem zákazníka a v souladu se zvláštními právními p?edpisy, elektronicky a který obsahuje alespo? následující údaje:

- a) pořadové číslo,
 - b) datum vystavení,
 - c) jméno, adresu a daňové identifikační číslo osoby povinné k dani, která dodala zboží nebo poskytla služby,
 - d) je-li zákazník povinen k dani, jeho jméno, adresu a daňové identifikační číslo Společenství, nemá-li ho, jeho daňové identifikační číslo,
 - e) v případě osvobození dodání zboží uvnitř Společenství, zákaznicko daňové identifikační číslo Společenství,
 - f) den, kdy bylo dodáno zboží nebo poskytnuta služba, pokud se liší od data vystavení,
- [...]
- i) jednotkovou cenu bez daně za dodané zboží nebo za poskytnuté služby,
 - j) celkovou cenu bez daně za dodané zboží nebo za poskytnuté služby,
 - k) uplatňnou sazbu daně,
 - l) celkovou výši odvedené daně,
 - m) konečnou výši faktury.“

11 §lánek 35 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„[n]árok na odpočet daně lze uplatnit pouze v případě, že jsou k dispozici doklady, které vřohodně prokazují výši daně odečtené na vstupu. Za takové doklady se považují:

- a) faktury a zjednodušené faktury, [...]

[...]

adresované osobě povinné k dani.“

12 §lánek 1/E odst. 1 nařizení ministerstva financí č. 24 z roku 1995 (XI. 22) o daňové identifikaci faktur, zjednodušených faktur a stvrzenek a o používání registračních pokladen a taxametrů za účelem zajištění vydávání stvrzenek [24/1995. (XI. 22.) PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról] stanoví:

„Faktura vytištěná za pomoci nástroje informační technologie může být použita k daňové identifikaci pouze v případě, že je součástí systematicky vedeného účetnictví, a to tak že

- a) počítačový program, který je používán pro vystavování faktur, [...] trvale zaručí nepřerušené číslování bez vynechávek a opakování.“

13 §lánek 165 odst. 2 zákona č. C z roku 2000 o účetnictví (Számvitelről szóló 2000. évi C törvény) stanoví, že údaje mohou být zaneseny do účetních knih pouze tehdy, jsou-li podloženy doklady vystavenými v souladu s právními předpisy. Podle §l. 166 odst. 2 tohoto zákona, musí být údaje uvedené v účetních dokladech, pokud jde o formu a obsah, vřohodné, spolehlivé a

správné.

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

14 Žalobkyn? v p?vodním ?ízení uzav?ela dne 2. kv?tna 2007 smlouvu s Betonút Szolgálató és Épít? Zrt (dále jen „Betonút“), ve které se spole?nosti Betonút zavázala, že provede opravy mostu. Žalobkyn? v p?vodním ?ízení sv?ila provedení t?chto prací svému subdodavateli, spole?nosti J és B Pannon-Bau kft (dále jen „subdodavatel“).

15 Spole?nost Betonút dne 20. listopadu 2007 vystavila žalobkyni v p?vodním ?ízení doklad potvrzující dokon?ení uvedených prací a ta na jeho základ? vystavila této spole?nosti za provedení t?chto prací faktury, p?i?emž jako den dokon?ení prací uvedla 20. listopad 2007. Subdodavatel vystavil žalobkyni v p?vodním ?ízení dv? faktury za jím provedené práce, na kterých byl jako den dokon?ení uveden 14. prosinec 2007.

16 Dne 3. ?íjna 2007 žalobkyn? v p?vodním ?ízení uzav?ela smlouvu s Gebrüder Haider Épít?ipari kft. (dále jen „Haider“), ve které se spole?nosti Haider zavázala, že provede instalaci deš?ové kanalizace. Spln?ní této smlouvy žalobkyn? v p?vodním ?ízení sv?ila rovnž subdodavateli.

17 Spole?nost Haider vystavila doklad potvrzující dokon?ení uvedených prací a jako den jejich dokon?ení uvedla 11. prosinec 2007 a i na kone?né faktu?e, kterou žalobkyn? v p?vodním ?ízení této spole?nosti vystavila, byl jako den dokon?ení t?chto prací uveden stejný den. Subdodavatel vystavil žalobkyni v p?vodním ?ízení fakturu, na které byl jako den dokon?ení t?chto prací uveden 18. prosinec 2007.

18 Žalobkyn? v p?vodním ?ízení ve svém da?ovém p?iznání za ?tvrté ?tvrtletí roku 2007 uvedla všechny t?i výše uvedené faktury svého subdodavatele a uplatnila sv?j nárok na odpo?et DPH.

19 Da?ová správa provedla kontrolu t?chto da?ových p?iznání a zjistila, že na potvrzeních o dokon?ení prací vydaných spole?nostmi Betonút a Haider, jakož i na fakturách, které t?mto spole?nostem vystavila žalobkyn? v p?vodním ?ízení, jsou uvedena d?ív?jší data dokon?ení, než jsou data uvedená na fakturách vystavených subdodavatelem a použitých žalobkyní p?i odpo?tu DPH.

20 Žalobkyn? v p?vodním ?ízení a subdodavatel da?ové správ? sd?lili, že faktury vystavené subdodavatelem obsahovaly nesprávné dny dokon?ení.

21 Dne 29. září 2008 subdodavatel prost?ednictvím dobropis? s ?íslý 2007/0000000124, 2007/0000000125 a 2007/0000000126 zrušil t?i chybné faktury a nahradil je novými fakturami s ?íslý JESB20080000016, JESB20080000017 a JESB20080000018. Na nových fakturách bylo uvedeno datum dokon?ení prací shodující se s datem uvedeným na fakturách vystavených žalobkyní v p?vodním ?ízení.

22 Rozhodnutím ze dne 21. ledna 2009 da?ový orgán prvního stupn? uložil žalobkyni v p?vodním ?ízení zaplatit jednak DPH vztahující se ke službám poskytnutým subdodavatelem, kterou si ode?etla od dan?, kterou byla povinna odvést za ?tvrté ?tvrtletí roku 2007, a jednak penále a úrok z prodlení. Podle názoru tohoto da?ového orgánu nebyla žalobkyn? v p?vodním ?ízení oprávn?na použít tyto faktury, p?vodn? vystavené subdodavatelem, pro ú?ely odpo?tu DPH, nebo? tyto faktury neuvád?ly správný den dokon?ení prací subdodavatelem. Jako základ pro odpo?et DPH nemohly být podle názoru uvedeného orgánu použity ani nové opravené faktury, jelikož nebylo zajišt?no jejich nep?erušené ?íslování. Uvedený orgán v této souvislosti uvedl, že

na dobropisy a opravené faktury vystavené ve stejný den byla použita dv? rozdílná ?íslování, nebo? dobropisy za?ínaly ?íslicemi „2007“, zatímco ?íslo opravných faktur za?ínala údajem „JESB2008“.

23 APEH rozhodnutím ze dne 29. dubna 2009 potvrdil rozhodnutí da?ového orgánu prvního stupn? ze dne 21. ledna 2009.

24 Žalobkyn? v p?vodním ?ízení podala žalobu u Baranya Megyei Bíróság (krajský soud v Baranya).

25 Ve svém p?edkládacím rozhodnutí má Baranya Megyei Bíróság za to, že podle dot?ených vnitrostátních právních p?edpis?, tak jak jsou vykládány Legfelsőbb Bíróság (ma?arským Nejvyšším soudem) a uplat?ovány da?ovou správou, m?že osoba povinná k dani uplatnit nárok na odpo?et dan? pouze na základ? faktury, která je, pokud jde o její o formu a obsah, v?rohodná. Možnost uplatnit nárok na odpo?et dan? je tudíž zpochybn?na v p?ípad?, kdy faktura obsahuje jakoukoliv formální vadu. V projednávané v?ci da?ová správa zpochybnila, z d?vodu chyb ve dnech dokon?ení prací uvedených na fakturách subdodavatele, nárok na odpo?et uplatn?ný na základ? t?chto faktur, které byly nicmén? v?rohodné, pokud jde o formu a obsah. Da?ová správa nikdy nezpochybnila, že obchodní transakce uvedené na zmín?ných fakturách byly uskute?n?ny za protipln?ní, která jsou na nich uvedena.

26 Za t?chto podmínek se Baranya Megyei Bíróság rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

1) Jsou ustanovení ?l. 13 odst. 1 bodu 16 zákona o DPH, která byla platná v dob? sporné fakturace, a ?l. 1/E odst. 1 na?ízení ministerstva financí ?. 24 z roku 1995, zejména s ohledem na ustanovení ?l. 13 odst. 1 bodu 16 písm. f) zákona o DPH, slu?itelná s požadavkem na faktura?ní údaje a s pojmem faktura podle ?l. 2 [bodu 2] sm?rnice 2001/115?

V p?ípad? kladné odpov?di na tuto otázku:

2) Je praxe ?lenského státu, který postihuje formální vady faktur, jež jsou základem pro uplatn?ní nároku na odpo?et dan?, tím, že tento nárok nep?izná, v rozporu s ?l. 17 odst. 1, ?l. 18 odst. 1 psím. a) a ?l. 22 odst. 3 písm. a) a b) šesté sm?rnice?

3) Je pro uplatn?ní nároku na odpo?et dan? dosta?ující, že jsou spln?ny požadavky ?l. 22 odst. 3 písm. b) šesté sm?rnice, nebo lze nárok na odpo?et dan? uplatnit a fakturu považovat za v?rohodný doklad pouze tehdy, jsou-li spln?ny všechny požadavky a poskytnuty veškeré údaje stanovené sm?rnici 2001/115?

K p?edb?žným otázkám

Úvodní poznámky

27 Je t?eba konstatovat, že p?edkládající soud požádal Soudní dv?r, aby rozhodl o slu?itelnosti vnitrostátní právní úpravy nebo vnitrostátní praxe s právem Unie.

28 V tomto ohledu je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru sice nepřísluší, aby v rámci řízení o předběžné otázce rozhodoval o slučitelnosti ustanovení vnitrostátního práva nebo vnitrostátní praxe s ustanoveními práva Unie, avšak opakovaně judikoval, že má pravomoc poskytnout předsádkajícímu soudu veškeré prvky výkladu vztahující se k tomuto právu, které mu umožní posoudit takovou slučitelnost pro účely rozhodnutí ve věci, jež mu byla předložena (viz rozsudek ze dne 26. ledna 2010, *Transportes Urbanos y Servicios Generales*, C-118/08, Sb. rozh. s. I-0000, bod 23 a citovaná judikatura).

29 Je tedy na Soudním dvoru, aby v projednávané věci omezil svůj přezkum na ustanovení práva Unie, která vyloží tak, že to bude předsádkajícímu soudu, který je příslušný k posouzení slučitelnosti dotčené právní úpravy nebo vnitrostátní praxe s právem Unie, užitečné při rozhodování jím projednávaného sporu (viz obdobně rozsudek ze dne 31. ledna 2008, *Centro Europa 7*, C-380/05, Sb. rozh. s. I-349, bod 51).

30 Za těchto podmínek je třeba konstatovat, že předmětem žádosti předsádkajícího soudu, která se týká čl. 17 odst. 1, čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. a) a b) šesté směrnice, je výklad těchto ustanovení.

31 Nicméně, v souladu s články 411 a 413 směrnice 2006/112 tato směrnice od 1. ledna 2007 šestou směrnicí zrušila a nahradila.

32 Vzhledem k tomu, že skutkové okolnosti sporu v původním řízení nastaly až po 1. lednu 2007, je tedy pro spor v původním řízení relevantní pouze výklad směrnice 2006/112.

33 Okolnost, že vnitrostátní soud formuloval předběžné otázky po formální stránce tak, že odkázal pouze na ustanovení šesté směrnice, nebrání tomu, aby Soudní dvůr tomuto soudu poskytl veškeré prvky výkladu, které mohou být užitečné pro rozsouzení věci, jež mu byla předložena, ať už na něj poslední uvedený odkazoval v položených otázkách, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 27. října 2009, *ĚZ*, C-115/08, Sb. rozh. s. I-10265, bod 81, a ze dne 12. ledna 2010, *Petersen*, C-341/08, Sb. rozh. s. I-0000, bod 48).

34 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že směrnice 2006/112, jak vyplývá z jejího tetího bodu odvodnění, je přepracováním stávajících právních předpisů, včetně šesté směrnice, které v zásadě nepřineslo žádné nové změny.

35 Za těchto podmínek je třeba mít za to, že předmětem předběžných otázek je výklad článku 167, čl. 178 písm. a) bodu 1 a článku 226 směrnice 2006/112, které odpovídají ustanovením šesté směrnice uvedeným v předsádkacím rozhodnutí.

K věci samé

36 Podstatou otázek předsádkajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda článek 167, čl. 178 písm. a), čl. 220 bod 1 a článek 226 směrnice 2006/112 brání takové vnitrostátní právní úpravě, o jakou se jedná ve věci v původním řízení, nebo praxi vycházející z této právní úpravy, která nepřiznává nárok na odpočet DPH v případě, kdy faktura za zboží dodané nebo služby poskytnuté osobě povinné k dani původně obsahovala chybný údaj, jehož dodatečná oprava není v souladu se všemi podmínkami, které stanoví použitelná vnitrostátní pravidla.

37 V tomto ohledu je třeba připomenout, že nárok na odpočet stanovený v článku 167 a následujících směrnice 2006/112 je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Uplatňuje se přímo pro všechny daně, které zatěžují plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudky ze dne 6. července 1995, *BP Supergaz*, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 18,

a ze dne 21. března 2000, Gabalfrisa a další, C-110/98 až C-147/98, Recueil, s. I-1577, bod 43 a ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, Sb. rozh. s. I-6161, bod 47).

38 Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že v tomto případě jsou hmotněprávní podmínky stanovené v čl. 168 písm. a) směrnice 2006/112 pro to, aby žalobkyně v původním řízení mohla uplatnit nárok na odpot DPH vztahující se ke službám, které jí byly poskytnuty subdodavatelem, splněny. Tyto služby totiž byly použity pro účely zdanitelných plnění uskutečněných osobou povinnou k dani v dotýném členském státě.

39 Nicméně, podle čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 je uplatnění nároku na odpot daně podle čl. 168 písm. a) směrnice podmíněno držením faktury. Podle čl. 220 bodu 1 směrnice 2006/112 musí být faktura vystavena za každé dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani.

40 Článek 226 směrnice 2006/112 upřesňuje, že aniž jsou dotěna zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článku 220 pro účely DPH povinně pouze údaje uvedené v tomto článku.

41 Z toho vyplývá, že členské státy nemohou vázat využití práva na odpot DPH na splnění podmínek týkajících se obsahu faktur, které nejsou výslovně stanoveny v ustanoveních směrnice 2006/112. Tento výklad rovněž potvrzuje článek 273 uvedené směrnice, který stanoví, že členské státy mohou uložit povinnosti, které považují za nezbytné ke správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům, ale že tato možnost nemě být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené zejména v článku 226 uvedené směrnice.

42 V rámci sporu v původním řízení nebyl žalobkyni v původním řízení přiznán nárok na odpot DPH vztahující se ke službám poskytnutým subdodavatelem, a to ze dvou důvodů. Jednak na původních fakturách vystavených subdodavatelem byly uvedeny nesprávné dny dokončení poskytnutí služeb. A jednak, pokud jde o opravené faktury, na kterých bylo uvedeno správné datum dokončení, což nebylo zpochybněno, nebylo zajištěno jejich nepřerušené číslování, neboť na dobropisy a opravené faktury vystavené ve stejný den byla použita dvě rozdílná číslování.

43 Je pravda, jak uvedla maarská vláda, že v souladu s čl. 226 odst. 7 směrnice 2006/112 musí být na faktuě uveden přesný den, kdy bylo poskytování služby dokončeno. Nicméně ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že v okamžiku, kdy daňový orgán prvního stupně nepřiznal žalobkyni v původním řízení nárok na odpot DPH vztahující se ke službám, které jí byly poskytnuty subdodavatelem, měl k dispozici faktury opravené subdodavatelem, na kterých byly uvedeny správné dny dokončení. Směrnice 2006/112 nezakazuje provádět opravu chybných faktur.

44 S ohledem na zjištění učiněná v bodech 38 a 41 tohoto rozsudku, pokud opravené faktury obsahovaly veškeré údaje požadované směrnicí 2006/112, zejména pak jejím článkem 226, ověření toho, že je na vnitrostátním soudu, je třeba mít za to, že v takovém případě, jaký je předmětem věci v původním řízení, byly splněny všechny hmotněprávní i formální podmínky pro to, aby žalobkyně v původním řízení mohla využít odpotu DPH vztahující se k poskytnutí služeb subdodavatelem. V tomto ohledu je třeba zdůraznit, že článek 226 směrnice 2006/112 neukládá žádnou povinnost, na základě které by opravené faktury musely pocházet ze stejné série jako dobropisy, kterými byly zrušeny chybné faktury.

45 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovět tak, že článek 167, čl. 178 písm. a), čl. 220 bod 1 a článek 226 směrnice 2006/112 musí být vykládány v tom smyslu, že

brání vnitrostátní právní úpravě nebo vnitrostátní praxi, na základě které vnitrostátní orgány nepoznávají osobu povinné k dani nárok na odpočet daně splatné nebo odvedené za služby, které jí byly poskytnuty, od DPH, kterou je povinna odvést, z důvodu, že původní faktura, kterou měla v okamžiku odpočtu, obsahovala nesprávný den dokončení poskytování služby a že číslování dodatečně opravené faktury a dobropisu, kterým byla původní faktura zrušena, nebylo neporušené, jestliže byly splněny hmotněprávní podmínky pro odpočet a osoba povinná k dani dotyčnému orgánu ještě před vydáním rozhodnutí předložila opravenou fakturu, na které byl uveden správný den dokončení poskytování služby, třebaže číslování této faktury a dobropisu, kterým byla zrušena původní faktura, nebylo neporušené.

K nákladům řízení

46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

Článek 167, čl. 178 písm. a), čl. 220 bod 1 a článek 226 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě nebo vnitrostátní praxi, na základě které vnitrostátní orgány nepoznávají osobu povinné k dani nárok na odpočet daně splatné nebo odvedené za služby, které jí byly poskytnuty, od daně z přidané hodnoty, kterou je povinna odvést, z důvodu, že původní faktura, kterou měla v okamžiku odpočtu, obsahovala nesprávný den dokončení poskytování služby a že číslování dodatečně opravené faktury a dobropisu, kterým byla původní faktura zrušena, nebylo neporušené, jestliže byly splněny hmotněprávní podmínky pro odpočet a osoba povinná k dani dotyčnému orgánu ještě před vydáním rozhodnutí předložila opravenou fakturu, na které byl uveden správný den dokončení poskytování služby, třebaže číslování této faktury a dobropisu, kterým byla zrušena původní faktura, nebylo neporušené.

Podpisy.

* Jednací jazyk: maďarština.