

Vec C-368/09

Pannon Gép Centrum kft

proti

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Baranya Megyei Bíróság)

„Šiesta smernica o DPH – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Vnútroštátna právna úprava trestajúca nesprávny údaj na faktúre stratou práva na odpočítanie“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Povinnosti platiteľa dane – Preukázanie faktúrou obsahujúcou určité údaje

[Smernica Rady 2006/112, článok 167, článok 178 písm. a), článok 220 bod 1 a článok 226]

Článok 167, článok 178 písm. a), článok 220 bod 1 a článok 226 smernice 2006/112 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej vnútroštátne orgány zdaniteľnej osobe zamietajú právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty dane z pridanej hodnoty, ktorú má zaplatiť, a to z dôvodu, že pôvodná faktúra, ktorú mala v držbe v čase odpočítania, obsahovala nesprávny dátum ukončenia poskytovania služieb a že neexistovalo poradové číslovanie faktúry opravenej neskôr a dobropisu zrušujúceho pôvodnú faktúru, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky odpočítania a ak pred prijatím rozhodnutia príslušným orgánom zdaniteľná osoba tomuto orgánu poskytla opravenú faktúru uvádzajúcu presný dátum, ku ktorému bolo toto poskytovanie služieb ukončené, aj keď neexistuje poradové číslovanie tejto faktúry a dobropisu zrušujúceho pôvodnú faktúru.

Článok 226 smernice 2006/112 totiž spresňuje, že iba údaje uvedené v tomto článku musia byť na účely dane z pridanej hodnoty povinne uvedené na faktúrach vystavených podľa článku 220 tejto smernice. Z toho vyplýva, že členské štáty nemôžu viazať výkon práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na dodržanie podmienok týkajúcich sa obsahu faktúr, ktoré nie sú výslovne uvedené v ustanoveniach uvedenej smernice.

(pozri body 40, 41, 45 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 15. júla 2010 (*)

„Šiesta smernica o DPH – Smernica 2006/112/ES – Právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Vnútroštátna právna úprava trestajúca nesprávny údaj na faktúre stratou práva na odpočítanie“

Vo veci C-368/09,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Baranya Megyei Bíróság (Maďarsko) z 31. augusta 2009 a doručený Súdnemu dvoru 14. septembra 2009, ktorý súvisí s konaním:

Pannon Gép Centrum kft

proti

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

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory K. Lenaerts (spravodajca), sudcovia R. Silva de Lapuerta, G. Arestis, J. Malenovský a T. von Danwitz,

generálny advokát: N. Jääskinen,

tajomník: R. Grass,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- maďarská vláda, v zastúpení: J. Fazekas, M. Fehér a K. Szíjjártó, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou a B. D. Simon, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 1, článku 18 ods. 1 písm. a) a článku 22 ods. 3 písm. a) a b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2001/115/ES z 20. decembra 2001 (Ú. v. ES L 15, 2002, s. 24; Mim. vyd. 09/001, s. 352).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Pannon Gép Centrum kft a APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (ďalej len „APEH“) vo veci

odmietnutia zo strany APEH odpo?íta? žalobcovi vo veci samej da? z pridanej hodnoty (?alej len „DPH“) vz?ahujúcu sa na služby, ktoré mu boli poskytnuté, zo sumy splatnej DPH.

Právny rámec

Právna úprava Únie

3 Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) v súlade so svojimi článkami 411 a 413 zrušila a nahradila od 1. januára 2007 právnu úpravu Únie v oblasti DPH, a to najmä šiestu smernicu. Podľa odôvodnení 1 a 3 smernice 2006/112 bolo prepracovanie šiestej smernice nevyhnutné v záujme jasnosti a prehľadnosti všetkých uplatniteľných ustanovení v zmenenej štruktúre a znení, aj keď sa v zásade nezmenil jej obsah. Ustanovenia smernice 2006/112 sú tak v podstate zhodné so zodpovedajúcimi ustanoveniami šiestej smernice.

4 Podľa článku 167 smernice 2006/112, ktorý preberá znenie článku 17 ods. 1 šiestej smernice, „právo odpo?íta? da? vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpo?ítateľná“.

5 Článok 168 písm. a) smernice 2006/112, ktorý obsahuje v podstate zhodné ustanovenia ako tie, ktoré sú uvedené v článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28f ods. 1 tejto poslednej uvedenej smernice, stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpo?íta? z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou“.

6 Článok 178 smernice 2006/112, ktorý v podstate preberá pojmy článku 18 ods. 1 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28f bodu 2 tejto poslednej uvedenej smernice, obsahuje tieto ustanovenia:

„Zdaniteľná osoba musí spĺňať tieto podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpo?ítanie dane:

a) pre odpo?ítanie dane uvedené v článku 168 písm. a), týkajúce sa dodania tovaru a poskytovania služieb, musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240,

...“

7 Článok 220 bod 1 smernice 2006/112, ktorý v podstate preberá ustanovenia článku 22 ods. 3 písm. a) šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto poslednej uvedenej smernice, zmenenej a doplnenej článkom 2 bodom 2 smernice 2001/115, stanovuje:

„Každá zdaniteľná osoba musí zabezpečiť, aby buď ona sama alebo odberateľ, alebo v jej mene a na jej účet tretia strana vyhotovila faktúru v týchto prípadoch:

1. pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb inej zdaniteľnej osobe alebo nezdaniteľnej právnickej osobe“.

8 Článok 226 smernice 2006/112 v podstate preberá ustanovenia článku 22 ods. 3 písm. b)

šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto poslednej uvedenej smernice, zmenenej a doplnenej článkom 2 bodom 2 smernice 2001/115, a znie:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje:

1. dátum vyhotovenia faktúry,
2. poradové číslo založené na jednej alebo viacerých sériách, ktoré jednoznačne identifikuje faktúru,
3. identifikačné číslo pre DPH..., pod ktorým zdaniteľná osoba dodala tovar alebo poskytla služby,
4. identifikačné číslo pre DPH odberateľa...,
5. úplné meno a adresu zdaniteľnej osoby a odberateľa,
6. množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytnutých služieb,
7. dátum, kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb...,
8. základ dane pre každú sadzbu alebo údaj o oslobodení od dane, jednotkovú cenu bez DPH, ako aj prípadné zľavy alebo rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
9. uplatnenú sadzbu DPH,
10. výšku DPH, ktorá sa má zaplatiť, okrem prípadov, keď sa uplatňuje osobitná úprava, pri ktorej sa podľa tejto smernice tento údaj vypúšťa,

...“

9 Článok 273 smernice 2006/112, v podstate preberajúci znenie článku 22 ods. 8 prvého a druhého pododseku šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28h tejto poslednej uvedenej smernice, zmenenej a doplnenej článkom 2 bodom 2 smernice 2001/115, stanovuje:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom...

Možnosť ustanovená v prvom pododseku sa nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené [najmä v článku 226].“

Vnútroštátna právna úprava

10 Podľa článku 13 ods. 1 bodu 16 zákona č. LXXIV z roku 1992 o dani z pridanej hodnoty (Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény, ďalej len „zákon o DPH“), ktorý bol zrušený s účinnosťou od 31. decembra 2007, ale ktorý je uplatniteľný na spor vo veci samej, sa faktúrou rozumie „každý dokument, ktorý umožňuje identifikáciu na daňové účely, vyhotovený v papierovej forme alebo na základe predchádzajúceho súhlasu zákazníka a v súlade s osobitnými predpismi v elektronickej forme, ktorý obsahuje aspoň tieto údaje:

- a) poradové číslo faktúry;
- b) dátum vyhotovenia faktúry;

- c) meno, adresu zdaniteľnej osoby, ktorá dodala tovar alebo poskytla službu, a jej daňové identifikačné číslo;
- d) ak je zákazník povinný zaplatiť daň, jeho meno, adresu a jeho daňové identifikačné číslo Spoločenstva, a ak také číslo neexistuje, jeho daňové identifikačné číslo;
- e) v prípade, ak ide o dodanie tovaru, ktoré je oslobodené od dane, daňové identifikačné číslo Spoločenstva zákazníka;
- f) dátum uskutočnenia zdaniteľného plnenia, ak je rozdielny od dátumu vyhotovenia;
- ...
- i) jednotkovú cenu dodaného tovaru alebo poskytnutej služby bez dane;
- j) celkovú sumu protiplnenia za dodaný tovar alebo poskytnutú službu bez dane;
- k) použitú sadzbu dane;
- l) celkovú výšku splatnej dane;
- m) konečnú fakturovanú sumu“.

11 § 35 ods. 1 zákona o DPH stanovuje:

„Právo na odpočítanie možno uplatniť, len ak sú k dispozícii doklady, ktoré hodnoverným spôsobom preukazujú sumu dane zaúčtovanej na vstupe. Za takéto doklady sa považujú:

- a) faktúry a zjednodušené faktúry...

...

vystavené na meno zdaniteľnej osoby.“

12 § 1/E nariadenia ministerstva financií č. 24 z roku 1995 (XI. 22.) o daňovej identifikácii faktúr, zjednodušených faktúr a príjmových dokladov a o používaní registračných pokladníc a taxametrov na zabezpečenie vydávania príjmových dokladov [24/1995. (XI. 22.) PM rendelet a számla, egyszerűsített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról] stanovuje:

„Faktúry vytlačené na papieri s pomocou počítačového zariadenia sa považujú za platné na účely daňovej identifikácie iba vtedy, ak spĺňajú požiadavky riadnej fakturácie, a to

- a) počítačový program, ktorý sa používa na vyhotovovanie faktúr, trvale zabezpečuje poradové číslovanie bez vynechaní a opakovaní...“

13 § 165 ods. 2 zákona č. C z roku 2000 o účtovníctve (Számvitelről szóló 2000. évi C. törvény) stanovuje, že v účtovných knihách možno zaznamenať iba údaje doložené dokumentmi, ktoré boli vystavené v súlade s právnymi predpismi. Podľa § 166 ods. 2 tohto zákona musia byť údaje, ktoré sa uvádzajú v účtovných knihách, hodnoverné, spoľahlivé a správne, a to tak z formálneho, ako aj z vecného hľadiska.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

14 Žalobca vo veci samej uzavrel 2. mája 2007 zmluvu s Betonút Szolgáltató és Építő Zrt (?alej len „Betonút“), ktorou sa v prospech Betonút zaviazal uskuto?ni? rekonštruk?né práce mostu. Žalobca vo veci samej zveril výkon týchto prác subdodávate?ovi, J és B Pannon-Bau kft (?alej len „subdodávate?“).

15 D?a 20. novembra 2007 vydal Betonút žalobcovi vo veci samej dokument potvrdzujúci vykonanie týchto prác a na jeho základe žalobca vystavil tejto spoločnosti faktúry týkajúce sa uskuto?nenia tých istých prác s tým, že ako dátum ich ukon?enia sa uviedol 20. november 2007. Pokia? ide o subdodávate?a, ten vystavil žalobcovi vo veci samej dve faktúry týkajúce sa ním vykonaných prác, ktoré ako dátum ich ukon?enia uvádzali 14. december 2007.

16 D?a 3. októbra 2007 žalobca vo veci samej uzavrel zmluvu s Gebrüder Haider Építőipari kft (?alej len „Haider“), ktorou sa zaviazal v prospech spoločnosti Haider vykona? stavebné práce týkajúce sa daž?ových odkvapov. Na uskuto?nenie tejto zmluvy žalobca vo veci samej takisto zveril tieto práce subdodávate?ovi.

17 Haider vystavil dokument potvrdzujúci vykonanie týchto prác s tým, že ako dátum ich ukon?enia uviedol 11. december 2007, a kone?ná faktúra, ktorú tejto spoločnosti vydal žalobca vo veci samej, uvádzala ako dátum ukon?enia prác rovnaký dátum. Pokia? ide o subdodávate?a, tento vystavil žalobcovi vo veci samej faktúru uvádzajúcu ako dátum ukon?enia tých istých prác 18. december 2007.

18 Vo svojom da?ovom priznaní týkajúcom sa štvrtého štvr?roka 2007 uviedol žalobca vo veci samej tri faktúry subdodávate?a ozna?ené vyššie a uplatnil si právo na odpo?ítanie DPH.

19 Da?ový úrad skontroloval toto da?ové priznanie a zistil, že dátumy ukon?enia uvedené na potvrdeniach o vykonaní prác vydaných zo strany Betonút a Haider, ako aj na faktúrach, ktoré týmto spoločnostiam vystavil žalobca vo veci samej, predchádzali dátumom uvedeným na faktúrach vystavených subdodávate?om a použitých uvedeným žalobcom na účely odpo?ítania DPH.

20 Žalobca vo veci samej a subdodávate? da?ovému úradu oznámili, že faktúry vystavené týmto posledným uvedeným subjektom obsahovali nesprávne dátumy ukon?enia.

21 D?a 29. septembra 2008 subdodávate? zrušil tri nesprávne faktúry dobropismi ozna?enými ?íslami 2007/0000000124, 2007/0000000125 a 2007/0000000126 a nahradil ich novými faktúrami ozna?enými ?íslami JESB20080000016, JESB20080000017 a JESB20080000018. Tieto nové faktúry uvádzali dátum ukon?enia prác, ktorý je zhodný s dátumom uvedeným na faktúrach vydaných žalobcom vo veci samej.

22 Rozhodnutím z 21. januára 2009 da?ový úrad prvého stup?a nariadil žalobcovi vo veci samej zaplati? jednak DPH vz?ahujúcu sa na služby poskytnuté subdodávate?om, ktorú žalobca odpo?ítal zo sumy dane, ktorú bol povinný zaplati? za štvrtý štvr?rok 2007, a jednak pokutu, ako aj poplatok za omeškanie. Pod?a tohto da?ového úradu žalobca vo veci samej nesmel použi? faktúry pôvodne vystavené subdodávate?om na účely odpo?ítania DPH, keďže tieto faktúry neobsahovali správny dátum ukon?enia prác z jeho strany. Ani nové opravené faktúry nemohli odôvodni? odpo?ítanie DPH, keďže nebolo zabezpe?ené poradové ?íslovanie. V tejto súvislosti konštatoval, že dobropisy a opravené faktúry vydané v ten istý de? používali dve rozdielne ?íslovania, pretože ?ísla dobropisov za?ínali ?íslami „2007“, zatia? ?o ?ísla opravených faktúr za?ínali ozna?ením „JESB2008“.

23 Rozhodnutím z 29. apríla 2009 APEH potvrdil rozhodnutie da?ového úradu prvého stup?a z

21. januára 2009.

24 Žalobca vo veci samej podal žalobu na Baranya Megyei Bíróság (Krajský súd v Baranya).

25 Baranya Megyei Bíróság sa vo svojom rozhodnutí domnieva, že podľa dotknutej vnútroštátnej právnej úpravy, ako ju vykladá Legfelsőbb Bíróság (Najvyšší súd) a uplatňuje daňový úrad, zdaniteľná osoba si môže uplatniť právo na odpočítanie iba na základe hodnovernej faktúry, pokiaľ ide o formu a obsah. Výkon práva na odpočítanie je teda spochybnený, ak faktúra obsahuje akúkoľvek formálnu chybu. V predmetnej veci z dôvodu chýb v dátumoch ukončenia prác uvedených na faktúrach subdodávateľa daňový úrad spochybnil právo na odpočítanie vykonané na základe týchto faktúr, ktoré však boli hodnoverné, pokiaľ ide o obsah. Daňový úrad totiž nikdy nespochybnil, že obchodné transakcie uvedené na týchto faktúrach boli vykonané za na nich uvedené protiplnenia.

26 Za týchto okolností Baranya Megyei Bíróság rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Sú ustanovenia obsiahnuté v článku 13 ods. 1 bode 16 zákona o DPH, ktoré boli účinné v čase dotknutého vystavenia faktúry, a v článku 1/E ods. 1 nariadenia ministerstva financií č. 24 z roku 1995 zlučiteľné s náležitosťami a požatím faktúry podľa článku 2 [bodu 2] smernice 2001/115, najmä v prípade, na ktorý sa vzťahuje článok 13 ods. 1 bod 16 písm. f) zákona o DPH?

V prípade kladnej odpovede na túto otázku:

2. Je prax členského štátu spočívajúca v trestaní formálnych nedostatkov faktúr, ktoré sú základom na uplatnenie práva na odpočítanie, nepriznaním tohto práva, v rozpore s článkom 17 ods. 1, článkom 18 ods. 1 písm. a) a článkom 22 ods. 3 písm. a) a b) šiestej smernice?

3. Stačí na výkon práva na odpočítanie, aby boli splnené požiadavky stanovené v článku 22 ods. 3 písm. b) šiestej smernice, alebo sú výkon práva na odpočítanie a akceptácia faktúry ako hodnoverného dokladu možné iba vtedy, ak sú súčasne splnené všetky náležitosti a požiadavky, ktoré ukladá smernica 2002/115?“

O prejudiciálnych otázkach

Úvodné pripomienky

27 Treba konštatovať, že vnútroštátny súd žiada Súdny dvor, aby sa vyslovil k súladu právnej úpravy alebo vnútroštátnej praxe s právom Únie.

28 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že hoci Súdnu dvoru neprináleží, aby v rámci prejudiciálneho konania rozhodoval o zlučiteľnosti ustanovení vnútroštátneho práva alebo vnútroštátnej praxe s právom Únie, tento súd opakovane rozhodol, že je príslušný poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky výkladové prvky vyplývajúce z práva Únie, ktoré mu umožnia posúdiť tento súlad na účely rozhodnutia sporu, v ktorom rozhoduje (pozri rozsudok z 26. januára 2010, Transportes Urbanos y Servicios Generales, C-118/08, Zb. s. I-635, bod 23 a citovaný judikatúru).

29 Súdnu dvoru teda prináleží, aby v prejednávanej veci obmedzil svoje preskúmanie ustanovení práva Únie tak, že poskytne výklad, ktorý bude pre vnútroštátny súd príslušný na posúdenie súladu vnútroštátnych predpisov s právom Únie užitočný na rozhodnutie vo veci, o ktorej práve rozhoduje (pozri analogicky rozsudok z 31. januára 2008, Centro Europa 7, C-380/05, Zb. s. I-349, bod 51).

30 Za týchto podmienok treba konštatovať, že návrh vnútroštátneho súdu, ktorý sa vzťahuje na článok 17 ods. 1, článok 18 ods. 1 písm. a) a článok 22 ods. 3 písm. a) a b) šiestej smernice, sa týka výkladu týchto ustanovení.

31 V súlade s článkami 411 a 413 smernice 2006/112 však táto posledná uvedená smernica zrušila a nahradila šiestu smernicu od 1. januára 2007.

32 Vzhľadom na to, že všetky skutkové okolnosti vo veci samej nastali po 1. januári 2007, je pre spor vo veci samej relevantný iba výklad ustanovení smernice 2006/112.

33 Okolnosť, že po formálnej stránke položil vnútroštátny súd prejudiciálne otázky s odkazom iba na ustanovenia šiestej smernice, nebráni tomu, aby Súdny dvor poskytol tomuto súdu všetky prvky výkladu, ktoré môžu byť užitočné na rozhodnutie veci, ktorú prejednáva, a to bez ohľadu na to, či na ne v texte svojich otázok odkázal, alebo nie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. októbra 2009, *ĚZ*, C-115/08, Zb. s. I-10265, bod 81, a z 12. januára 2010, *Petersen*, C-341/08, Zb. s. I-47, bod 48).

34 V tejto súvislosti treba uviesť, že smernica 2006/112, ako vyplýva z jej odôvodnenia č. 3, je prepracovaním existujúcej právnej úpravy, najmä šiestej smernice, ktoré v zásade nezmenilo jej obsah.

35 Za týchto podmienok je opodstatnené sa domnievať, že prejudiciálne otázky sa týkajú výkladu článku 167, článku 178 písm. a), článku 220 bodu 1 a článku 226 smernice 2006/112, ktoré zodpovedajú ustanoveniam šiestej smernice dotknutým v rozhodnutí vnútroštátneho súdu.

O veci samej

36 Svojimi otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či článok 167, článok 178 písm. a), článok 220 bod 1 a článok 226 smernice 2006/112 bránia vnútroštátnej právnej úprave ako vo veci samej alebo praxi založenej na tejto právnej úprave, ktorá odmieta právo na odpočítanie DPH v prípade, ak faktúra týkajúca sa tovaru dodaného alebo služieb poskytnutých zdaniteľnej osobe pôvodne obsahovala nesprávny údaj, ktorého neskoršia oprava nedodržiava všetky podmienky stanovené uplatniteľnými vnútroštátnymi pravidlami.

37 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že právo na odpočítanie uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri najmä rozsudky zo 6. júla 1995, *BP Supergaz*, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 18; z 21. marca 2000, *Gabalfriša a i.*, C-110/98 až C-147/98, Zb. s. I-1577, bod 43, ako aj zo 6. júla 2006, *Kittel a Recolta Recycling*, C-439/04 a C-440/04, Zb. s. I-6161, bod 47).

38 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že v predmetnej veci sú hmotnoprávne podmienky upravené v článku 168 písm. a) smernice 2006/112 splnené na to, aby si žalobca vo veci samej mohol uplatniť právo na odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na služby, ktoré mu poskytol subdodávateľ. Tieto posledné uvedené služby boli totiž použité pre potreby zdaniteľných transakcií vykonaných zdaniteľnou osobou v dotknutom členskom štáte.

39 Podľa článku 178 písm. a) smernice 2006/112 je však výkon práva na odpočítanie upravený v článku 168 písm. a) tejto smernice viazaný na držbu faktúry. Podľa článku 220 bodu 1 smernice 2006/112 musí byť faktúra vyhotovená pre každú transakciu tovarov alebo poskytovanie služieb, ktoré zdaniteľná osoba uskutoční pre inú zdaniteľnú osobu.

40 Článok 226 smernice 2006/112 spresňuje, že bez toho, aby boli dotknuté osobitné

ustanovenia uvedené v tejto smernici, iba údaje uvedené v tomto článku musia byť na účely DPH povinne uvedené na faktúrach vystavených podľa článku 220 tejto smernice.

41 Z toho vyplýva, že členské štáty nemôžu viazať výkon práva na odpočítanie DPH na dodržanie podmienok týkajúcich sa obsahu faktúr, ktoré nie sú výslovne uvedené v ustanoveniach smernice 2006/112. Tento výklad podporuje aj článok 273 tejto smernice, ktorý stanovuje, že členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, avšak táto možnosť sa nesmie použiť na uloženie povinností fakturácie prevyšujúcich tie, ktoré sú stanovené v článku 226 tejto smernice.

42 V rámci sporu vo veci samej bolo právo na odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na služby poskytnuté subdodávateľom žalobcovi vo veci samej zamietnuté z dvoch dôvodov. Na jednej strane pôvodné faktúry vystavené subdodávateľom uvádzali nesprávne dátumy ukončenia poskytovania služieb. Na druhej strane opravené faktúry, ktoré nepochybne obsahujú správne dátumy ukončenia, sa považovali za faktúry, ktoré neobsahujú poradové číslovanie, keďže dobropisy a opravené faktúry vystavené v rovnaký deň používali dve rozdielne číslovania.

43 Iste, ako uvádza maľarská vláda, faktúra musí v súlade s článkom 226 bodom 7 smernice 2006/112 povinne uvádzať presný dátum, ku ktorému sa poskytovanie služieb ukončilo. Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru však vyplýva, že v prípade, keď daňový úrad prvého stupňa zamietol žalobcovi vo veci samej odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na služby, ktoré mu boli poskytnuté zo strany subdodávateľa, tento úrad už mal k dispozícii ním opravené faktúry uvádzajúce správne dátumy ukončenia. Smernica 2006/112 pritom nezakazuje opravu nesprávnych faktúr.

44 Vzhľadom na skutočnosti konštatované v bodoch 38 a 41 tohto rozsudku, ak opravené faktúry obsahovali všetky údaje uložené v smernici 2006/112, najmä v jej článku 226, čo posúdiť prináleží vnútroštátnemu súdu, bolo by potrebné dospieť k záveru, že v prípade ako vo veci samej boli splnené všetky hmotnoprávne a formálne podmienky na to, aby žalobca vo veci samej mohol odpočítať DPH vzťahujúcu sa na poskytovanie služieb zo strany subdodávateľa. V tejto súvislosti treba zdôrazniť, že článok 226 smernice 2006/112 neukladá nijakú povinnosť, podľa ktorej musia opravené faktúry patriť do rovnakej série ako dobropisy, ktoré zrušujú nesprávne faktúry.

45 Za týchto podmienok treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 167, článok 178 písm. a), článok 220 bod 1 a článok 226 smernice 2006/112 sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej vnútroštátne orgány zdaniteľnej osobe zamietajú právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty DPH, ktorú má zaplatiť, a to z dôvodu, že pôvodná faktúra, ktorú mala v držbe v prípade odpočítania, obsahovala nesprávny dátum ukončenia poskytovania služieb a že neexistovalo poradové číslovanie faktúry opravenej neskôr a dobropisu zrušujúceho pôvodnú faktúru, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky odpočítania a ak pred prijatím rozhodnutia príslušným orgánom zdaniteľná osoba tomuto orgánu poskytla opravenú faktúru uvádzajúcu presný dátum, ku ktorému bolo toto poskytovanie služieb ukončené, aj keď neexistuje poradové číslovanie tejto faktúry a dobropisu zrušujúceho pôvodnú faktúru.

O trovách

46 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol takto:

Ďlánok 167, Ďlánok 178 písm. a), Ďlánok 220 bod 1 a Ďlánok 226 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia vnútroštátnej právnej úprave alebo praxi, podľa ktorej vnútroštátne orgány zdaniteľnej osobe zamietajú právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté, z hodnoty DPH, ktorú má zaplatiť, a to z dôvodu, že pôvodná faktúra, ktorú mala v držbe v ťase odpočítania, obsahovala nesprávny dátum ukončenia poskytovania služieb a že neexistovalo poradové ĥíslovanie faktúry opravenej neskôr a dobropisu zrušujúceho pôvodnú faktúru, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky odpočítania a ak pred prijatím rozhodnutia príslušným orgánom zdaniteľná osoba tomuto orgánu poskytla opravenú faktúru uvádzajúcu presný dátum, ku ktorému bolo toto poskytovanie služieb ukončené, aj keď neexistuje poradové ĥíslovanie tejto faktúry a dobropisu zrušujúceho pôvodnú faktúru.

Podpisy

* Jazyk konania: maĥarĥina.