

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

15. července 2010 *

Ve věci C-368/09,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Baranya Megyei Bíróság (Maďarsko) ze dne 31. srpna 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 14. září 2009, v řízení

Pannon Gép Centrum kft

proti

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

* Jednací jazyk: maďarština.

SODNÍ DVŮR (třetí senát),

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

generální advokát: N. Jääskinen,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za maďarskou vládu J. Fazekas, M. Fehérem a K. Szíjjártó, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem a B.D. Simonem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 1, čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. a) a b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“), ve znění směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001 (Úř. věst. L 15, s. 24; Zvl. vyd. 09/01, s. 352).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Pannon Gép Centrum kft (dále jen „žalobkyně“) a APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (dále jen „APEH“) ohledně toho, že posledně uvedený úřad žalobkyni v původním řízení nepřiznal 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 odůvodnění 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 posledně 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 posledně 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 osobě povinné k dani nebo právnické osobě nepovinné k dani.“

- 8 Článek 226 směrnice 2006/112 v podstatě přebírá ustanovení čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z článku 28h poslední uvedené směrnice, ve znění čl. 2 bodu 2 směrnice 2001/115 a zní následovně:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

- 1) datum vystavení;
- 2) pořadové číslo založené na jedné nebo více sériích, které jednoznačně určují fakturu;
- 3) identifikační číslo pro DPH [...], pod nímž osoba povinná k dani dodala zboží nebo poskytla službu;
- 4) identifikační číslo pro DPH pořizovatele nebo příjemce [...];

- 5) plné jméno a adresu osoby povinné k dani a pořizovatele nebo příjemce;
- 6) množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby;
- 7) den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytnutí služby [...];
- 8) základ daně pro každou sazbu nebo osvobození, jednotkovou cenu bez DPH a veškeré slevy nebo rabaty, pokud nejsou obsaženy v jednotkové ceně;
- 9) uplatněnou sazbu daně;
- 10) výši daně, jež má být odvedena, není-li uplatněn zvláštní režim, pro který tato směrnice tento údaj nepřipouští;

[...]“

- 9) Článek 273 směrnice 2006/112, který v podstatě přebírá ustanovení čl. 22 odst. 8 první a druhý pododstavec šesté směrnice, ve znění vyplývajícím z článku 28h poslední uvedené směrnice, ve znění čl. 2 bodu 2 směrnice 2001/115, stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daně a k předcházení daňovým únikům [...].

Možnost stanovená v prvním pododstavci nemůže být využita k ukládání dodatečných fakturačních povinností nad povinnosti stanovené [mimo jiné v článku 226].“

Vnitrostátní právní úprava

- ¹⁰ Článek 13 odst. 1 bod 16 zákona č. LXXIV z roku 1992 o dani z přidané 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 původním řízení použitelný, stanoví, že „za fakturu je považován jakýkoliv doklad umožňující daňovou identifikaci, který je vystavený v papírové podobě nebo, se souhlasem zákazníka a v souladu se zvláštními právními předpisy, elektronicky a který obsahuje alespoň 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, zákazníkovo 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) uplatněnou sazbu daně,
- l) celkovou výši odvedené daně,
- m) konečnou výši faktury.“

11 Článek 35 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

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

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

[...]

adresované osobě povinné k dani.“

12 Článek 1/E odst. 1 nařízení 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 Článek 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 čl. 166 odst. 2 tohoto zákona, musí být údaje uvedené v účetních dokladech, pokud jde o formu a obsah, věrohodné, spolehlivé a správné.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 14 Žalobkyně v původním řízení uzavřela dne 2. května 2007 smlouvu s Betonút Szolgáltató és Építő Zrt (dále jen „Betonút“), ve které se společnosti Betonút zavázala, že provede opravy mostu. Žalobkyně v původním řízení svěřila provedení těchto prací svému subdodavateli, společnosti J és B Pannon-Bau kft (dále jen „subdodavatel“).
- 15 Společnost Betonút dne 20. listopadu 2007 vystavila žalobkyni v původním řízení doklad potvrzující dokončení uvedených prací a ta na jeho základě vystavila této společnosti za provedení těchto prací faktury, přičemž jako den dokončení prací uvedla 20. listopad 2007. Subdodavatel vystavil žalobkyni v původním řízení dvě faktury za jím provedené práce, na kterých byl jako den dokončení uveden 14. prosinec 2007.
- 16 Dne 3. října 2007 žalobkyně v původním řízení uzavřela smlouvu s Gebrüder Haider Építőipari kft. (dále jen „Haider“), ve které se společnosti Haider zavázala, že provede instalaci dešťové kanalizace. Splnění této smlouvy žalobkyně v původním řízení svěřila rovněž subdodavateli.

- 17 Společnost Haider vystavila doklad potvrzující dokončení uvedených prací a jako den jejich dokončení uvedla 11. prosinec 2007 a i na konečné faktuře, kterou žalobkyně v původním řízení této společnosti vystavila, byl jako den dokončení těchto prací uveden stejný den. Subdodavatel vystavil žalobkyni v původním řízení fakturu, na které byl jako den dokončení těchto prací uveden 18. prosinec 2007.
- 18 Žalobkyně v původním řízení ve svém daňovém přiznání za čtvrté čtvrtletí roku 2007 uvedla všechny tři výše uvedené faktury svého subdodavatele a uplatnila svůj nárok na odpočet DPH.
- 19 Daňová správa provedla kontrolu těchto daňových přiznání a zjistila, že na potvrzeních o dokončení prací vydaných společnostmi Betonút a Haider, jakož i na fakturách, které těmito společnostmi vystavila žalobkyně v původním řízení, jsou uvedena dřívější data dokončení, než jsou data uvedená na fakturách vystavených subdodavatelem a použitých žalobkyní při odpočtu DPH.
- 20 Žalobkyně v původním řízení a subdodavatel daňové správě sdělili, že faktury vystavené subdodavatelem obsahovaly nesprávné dny dokončení.
- 21 Dne 29. září 2008 subdodavatel prostřednictvím dobropisů s čísly 2007/0000000124, 2007/0000000125 a 2007/0000000126 zrušil tři chybné faktury a nahradil je novými fakturami s čísly JESB20080000016, JESB20080000017 a JESB20080000018. Na nových fakturách bylo uvedeno datum dokončení prací shodující se s datem uvedeným na fakturách vystavených žalobkyní v původním řízení.

- 22 Rozhodnutím ze dne 21. ledna 2009 daňový orgán prvního stupně uložil žalobkyni v původním řízení zaplatit jednak DPH vztahující se ke službám poskytnutým subdodavatelem, kterou si odečetla od daně, kterou byla povinna odvést za čtvrté čtvrtletí roku 2007, a jednak penále a úrok z prodlení. Podle názoru tohoto daňového orgánu nebyla žalobkyně v původním řízení oprávněna použít tyto faktury, původně vystavené subdodavatelem, pro účely odpočtu DPH, neboť tyto faktury neuváděly správný den dokončení prací subdodavatelem. Jako základ pro odpočet DPH nemohly být podle názoru uvedeného orgánu použity ani nové opravené faktury, jelikož nebylo zajištěno jejich nepřerušené číslování. Uvedený orgán v této souvislosti uvedl, že na dobropisy a opravené faktury vystavené ve stejný den byla použita dvě rozdílná číslování, neboť dobropisy začínaly číslicemi „2007“, zatímco čísla opravných faktur začínala údajem „JESB2008“.
- 23 APEH rozhodnutím ze dne 29. dubna 2009 potvrdil rozhodnutí daňového orgánu prvního stupně ze dne 21. ledna 2009.
- 24 Žalobkyně v původním řízení podala žalobu u Baranya Megyei Bíróság (krajský soud v Baranya).
- 25 Ve svém předkládacím rozhodnutí má Baranya Megyei Bíróság za to, že podle dotčených vnitrostátních právních předpisů, tak jak jsou vykládány Legfelsőbb Bíróság (maďarským Nejvyšším soudem) a uplatňovány daňovou správou, může osoba povinná k dani uplatnit nárok na odpočet daně pouze na základě faktury, která je, pokud jde o její formu a obsah, věrohodná. Možnost uplatnit nárok na odpočet daně je tudíž zpochybněna v případě, kdy faktura obsahuje jakoukoliv formální vadu. V projednávané věci daňová správa zpochybnila, z důvodu chyb ve dnech dokončení prací uvedených na fakturách subdodavatele, nárok na odpočet uplatněný na základě těchto faktur, které byly nicméně věrohodné, pokud jde o formu a obsah. Daňová správa nikdy nezpochybnila, že obchodní transakce uvedené na zmíněných fakturách byly uskutečněny za protiplnění, která jsou na nich uvedena.

²⁶ Za těchto podmínek se Baranya Megyei Bíróság rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- 1) Jsou ustanovení čl. 13 odst. 1 bodu 16 zákona o DPH, která byla platná v době sporné fakturace, a čl. 1/E odst. 1 nařízení ministerstva financí č. 24 z roku 1995, zejména s ohledem na ustanovení čl. 13 odst. 1 bodu 16 písm. f) zákona o DPH, slučitelná s požadavkem na fakturační údaje a s pojmem faktura podle čl. 2 [bodu 2] směrnice 2001/115?

V případě kladné odpovědi na tuto otázku:

- 2) Je praxe členského státu, který postihuje formální vady faktur, jež jsou základem pro uplatnění nároku na odpočet daně, tím, že tento nárok nepřiznává, v rozporu s čl. 17 odst. 1, čl. 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. a) a b) šesté směrnice?
- 3) Je pro uplatnění nároku na odpočet daně dostačující, že jsou splněny požadavky čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice, nebo lze nárok na odpočet daně uplatnit a fakturu považovat za věrohodný doklad pouze tehdy, jsou-li splněny všechny požadavky a poskytnuty veškeré údaje stanovené směrnicí 2001/115?

K předběžným otázkám

Úvodní poznámky

- ²⁷ Je třeba konstatovat, že předkládající soud požádal Soudní dvůr, aby rozhodl o slučitelnosti 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 předkládajícímu 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-635, 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 předkládajícímu 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 předkládajícího 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 ně posledně uvedený odkazoval v položených otázkách, či nikoli (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 27. října 2009, ČEZ, C-115/08, Sb. rozh. s. I-10265, bod 81, a ze dne 12. ledna 2010, Petersen, C-341/08, Sb. rozh. s. I-47, bod 48).
- 34 V tomto ohledu je třeba poznamenat, že směrnice 2006/112, jak vyplývá z jejího třetího bodu odůvodnění, je přepracováním stávajících právních předpisů, včetně šesté směrnice, které v zásadě nepřineslo žádné věcné 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 předkládacím rozhodnutí.

K věci samé

- ³⁶ Podstatou otázek předkládajícího 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 odpočet DPH vztahující se ke službám, které jí byly poskytnuty subdodavatelem, splněny. Tyto služby totiž byly použity pro účely zdaniitelných plnění uskutečněných osobou povinnou k dani v dotyčném členském státě.
- ³⁹ Nicméně, podle čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112 je uplatnění nároku na odpočet 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 dotčena 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 odpočet 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 nemůže 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 odpočet 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 maďarská vláda, že v souladu s čl. 226 odst. 7 směrnice 2006/112 musí být na faktuře 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 odpočet 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 čehož 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 odpočtu 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 odpovědět 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 nepřiznávají osobě 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 nepřerušené, jestliže byly splněny hmotněprávní podmínky pro odpočet a osoba povinná k dani dotyčného 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 nepřerušené.

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 účastníků 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 nepřiznávají osobě 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 nepřerušené, jestliže byly splněny hmotněprávní podmínky pro odpočet a osoba povinná k dani dotyčného 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 nepřerušené.

Podpisy.