Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
ze dne 18. února 2016[1]

Věc C-516/14

Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA
proti
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD] [Portugalsko])

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Článek 226 body 6 a 7 směrnice 2006/112/ES — Údaje na faktuře týkající se rozsahu a druhu poskytnuté služby a dne jejího poskytnutí — Článek 178 písm. a) směrnice 2006/112/ES — Uplatnění nároku na odpočet daně — Požadavek mít fakturu splňující požadavky stanovené v článku 226 směrnice 2006/112/ES“

I – Úvod

1. Obdržení faktury zpravidla není důvodem k radosti. Trochu jiná je situace v případě daně z přidané hodnoty. Zde totiž faktura za určitých podmínek opravňuje jejího příjemce, aby si ze státního rozpočtu nechal vyplatit DPH, která je na faktuře uvedena (tzv. odpočet daně).

2. Unijní právo v oblasti DPH však také stanoví, že taková faktura musí obsahovat řadu údajů. V případě, který vedl k předložení této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, portugalská daňová správa tyto údaje za dostatečné nepovažovala. Zejména označení odečtených plnění jako „právní služby“, bez bližšího vysvětlení, podle ní nesplňovalo požadavky práva v oblasti DPH, pokud jde o nezbytný obsah faktury. Pouze řádná faktura však opravňuje k odpočtu daně.

3. Soudní dvůr bude muset za této situace objasnit dva aspekty: Zejména bude muset odpovědět na novou otázku, jak podrobný musí být popis služby na faktuře. Dále bude muset znovu zaujmout stanovisko k dopadům neúplné faktury na nárok na odpočet daně, a doplnit tak svou dosavadní judikaturu v této oblasti.

1 — Původní jazyk: němčina.

II – Právní rámec

A – *Unijní právo*

4. Výběr daně z přidané hodnoty je v Unii upraven směrnicí Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty [2] (dále jen „směrnice o DPH“). Předchůdkyní této směrnice je šestá 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 [3] (dále jen „šestá směrnice“). V rozsahu, v němž se ustanovení obou směrnice shodují, je v projednávané věci nutno se řídit také judikaturou Soudního dvora k šesté směrnici.

5. V článku 168 směrnice o DPH [4] se mimo jiné stanoví následující nárok na odpočet daně:

„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. V kapitole „Pravidla pro uplatnění nároku na odpočet daně“ [5] článek 178 směrnice o DPH v původním znění, které se uplatní na spor v původním řízení, doplňuje:

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

a) při odpočtu daně podle čl. 168 písm. 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. V článku 226 směrnice o DPH, který je v uvedeném výčtu zahrnut a jenž se týká obsahu faktur, se stanoví:

„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:

[…]

6. množství a druh dodaného zboží nebo rozsah a druh poskytnuté služby;

2 — Úř. věst. L 347, s. 1.

3 — Úř. věst. L 145, s. 1.

4 — Tomu odpovídá v šesté směrnici čl. 17 odst. 2 písm. a) ve znění čl. 28f bodu 1 ve znění čl. 1 bodu 10 směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, kterou se mění směrnice 77/388/EHS a zavádějí nová zjednodušení pro daň z přidané hodnoty – oblast působnosti určitých osvobození od daně a praktické podrobnosti jejich uplatňování (Úř. věst. L 102, s. 18).

5 — Ustanovení článku 178 písm. a) směrnice o DPH získalo mezitím nové znění směrnicí Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace (Úř. věst. L 189, s. 1). Jeho původní znění odpovídá v šesté směrnici ustanovení čl. 18 odst. 1 písm. a) ve znění ustanovení čl. 28f bodu 2, které bylo vloženo prostřednictvím čl. 1 bodu 22 směrnice Rady ze dne 16. prosince 1991, kterou se doplňuje společný systém daně z přidané hodnoty a mění směrnice 77/388/EHS s ohledem na odstranění daňových hranic (Úř. věst. L 376, s. 1).

7. den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno dodání zboží nebo poskytnutí služby, nebo den, kdy byla provedena platba uvedená v čl. 220 bodech 4 a 5, pokud jej lze určit a liší se ode dne vystavení faktury;

[…]“

8. Citovaná ustanovení článku 226 směrnice o DPH v podstatě odpovídají ustanovení čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté a sedmé odrážky šesté směrnice ve znění, jež vyplývá z jejího článku 28h [6] ve znění pozměněném směrnicí 2001/115/ES [7]. Především přípravné práce k tomuto dřívějšímu ustanovení v šesté směrnici je tudíž nutno zohlednit také v řízení v projednávané věci.

9. Bod 46 odůvodnění směrnice o DPH se jako jediný zabývá fakturami a zní:

„(46) Použití elektronické fakturace musí umožnit správcům daně výkon jejich kontrolních činností. Pro zajištění řádného fungování vnitřního trhu je proto vhodné vypracovat na úrovni Společenství harmonizovaný seznam údajů, které musí být povinně uváděny na fakturách, a zavést řadu společných opatření upravujících elektronickou fakturaci, elektronické uchovávání faktur, vystavování faktur pořizovatelem nebo příjemcem a zadávání fakturačních operací subdodavatelům.“

B – *Vnitrostátní právní předpisy*

10. V portugalském právu se v čl. 36 odst. 5 písm. b) zákona o daně z přidané hodnoty (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, dále jen „CIVA“) stanoví, že faktury musí obsahovat „běžné označení […] poskytnutých služeb a údaje potřebné ke stanovení příslušné sazby daně“.

11. Pouze v případě, že faktura splňuje mimo jiné tyto požadavky uvedené v čl. 36 odst. 5 písm. b) CIVA, je na základě čl. 19 odst. 2 písm. a) a odst. 6 CIVA dán nárok na odpočet DPH uvedené na této faktuře.

12. Portugalská republika kromě toho v řízení před Soudním dvorem uvedla, že pro období, které je relevantní ve sporu v původním řízení, stanovilo portugalské právo sníženou sazbu daně pro některé advokátní služby, mimo jiné pro advokátní služby poskytované důchodcům a nezaměstnaným, jakož i obecně v řízeních týkajících se občanskoprávního stavu. Tato právní úprava, která není v ustanovených směrnice o DPH platných pro celou Unii stanovena, vychází z ochrany nabytých práv, již přiznává článek 113 směrnice o DPH.

III – Spor v původním řízení

13. Žalobkyně ve sporu v původním řízení, společnost Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, působí v hotelovém odvětví.

14. V letech 2008 až 2010 využila služeb jedné advokátní kanceláře. Ta vystavila na tyto služby čtyři faktury, jež obsahovaly následující popis služeb:

— „Právní služby poskytnuté ode dne 1. prosince 2007 do dnešního dne“ (faktura ze dne 26. srpna 2008),

6 — Ustanovení článku 28h šesté směrnice bylo vloženo prostřednictvím ustanovení čl. 1 bodu 22 směrnice 91/680 (uvedené výše v poznámce pod čarou č. 5).

7 — Ustanovení článku 28h šesté směrnice bylo změněno článkem 2 směrnice Rady 2001/115/ES ze dne 20. prosince 2001, kterou se mění směrnice 77/388/EHS s cílem zjednodušit, modernizovat a harmonizovat podmínky pro fakturaci ve vztahu k dani z přidané hodnoty (Úř. věst. L 15, s. 24).

— „Odměny za právní služby poskytnuté od června do dnešního dne“ (faktura ze dne 17. prosince 2008),

— „Odměny za právní služby poskytnuté do dnešního dne“ (faktura ze dne 29. dubna 2009),

— „Odměny za právní služby poskytnuté ode dne 1. listopadu 2009 června do dnešního dne“ (faktura ze dne 2. června 2010).

15. Pokud jde o DPH, která byla na těchto fakturách vykázána, uplatnila žalobkyně ve sporu v původním řízení u portugalské daňové správy nárok na odpočet daně v celkové výši 8 689,49 eura.

16. Portugalská daňová správa po provedení podnikové kontroly odpočet daně zamítla, neboť označení služeb na fakturách neodpovídalo požadavkům čl. 36 odst. 5 písm. b) CIVA. Žalobkyně ve sporu v původním řízení po té předložila doplňující dokumenty, které obsahovaly podrobný popis předmětných služeb. Portugalská daňová správa odpočet daně opět zamítla s odůvodněním, že faktury nadále nesplňují zákonné požadavky.

IV – Řízení před Soudním dvorem

17. Tribunal Arbitral Tributário, který se nyní právním sporem zabývá, považuje výklad směrnice o DPH za rozhodující pro vyřešení sporu, a proto dne 17. listopadu 2014 položil na základě článku 267 SFEU Soudnímu dvoru následující otázku:

Umožňuje správný výklad čl. 226 bodu 6 směrnice o DPH považovat za nedostatečný obsah faktury, která uvádí „právní služby poskytnuté od určitého data do dnešního dne“ nebo pouze „právní služby poskytnuté do dnešního dne“, s přihlédnutím k tomu, že tento orgán může v souladu se zásadou spolupráce požadovat dodatečné informace, které považuje za nezbytné k ověření existence a podrobných charakteristik plnění?

18. Před Soudním dvorem předložily k této otázce své písemné vyjádření žalobkyně sporu v původním řízení, Portugalská republika a Evropská komise. V rámci jednání ze dne 14. ledna 2016 se vyjádřily Spolková republika Německo, Portugalská republika a Komise.

V – Právní posouzení

19. V souvislosti se sporem v původním řízení žádá předkládající soud [8] o zodpovězení dvou rozdílných otázek.

20. Na jedné straně je nutno vyjasnit, zda takové faktury, jako jsou vystavené faktury v projednávané věci, splňují požadavky článku 226 směrnice o DPH na obsah faktury (k tomu viz níže pod písmenem A). Na straně druhé je nutno stanovit důsledky, jaké by pro nárok na odpočet daně měla situace, kdy by údaje na fakturách byly nedostatečné (k tomu viz následně pod písmenem B).

A – *K obsahu faktury*

21. Nejprve tedy vyvstává otázka, zda faktury, tak jak byly vystaveny ve sporu v projednávané věci, splňují požadavky, které stanoví článek 226 směrnice o DPH pro obsah faktur.

8 — Podle rozsudku Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, body 22 až 34) je Tribunal Arbitral Tributário soudem ve smyslu čl. 267 SFEU.

22. Povinný obsah faktury je v projednávané věci závazně a taxativně stanoven v článku 226 směrnice o DPH. Toto ustanovení se totiž vztahuje na faktury, které je nutno vystavit na základě článků 220 a 221 směrnice o DPH. Předmětné faktury musely být podle čl. 220 bodu 1 vystaveny, neboť služby byly poskytnuty osobě povinné k dani. Nad rámec článku 226 směrnice o DPH nesmí naproti tomu portugalské právo ukládat žádné další požadavky, pokud jde o obsah faktury. Vyplývá to jednak z článku 226 samotného, podle něhož se na fakturách uvádějí povinně „pouze" údaje uvedené na seznamu v tomto článku, a jednak z čl. 273 odst. 2 směrnice o DPH, podle něhož členské státy nesmějí pro výběr daně ukládat dodatečné povinnosti nad povinnosti, jež jsou již stanoveny ve směrnici o DPH.

23. Jak Portugalská republika správně uvedla, výklad omezující se na čl. 226 bod 6 směrnice o DPH, na něž se zaměřuje předběžná otázka, v projednávané věci nepostačuje. Aby byla odpověď poskytnutá předkládajícímu soudu ohledně požadavků unijního práva [9] na obsah faktury užitečná, je nutno do posouzení zahrnout také bod 7 tohoto článku.

24. Podle obou těchto ustanovení musí faktury obsahovat jak údaje týkající se „rozsahu a druhu poskytnuté služby" (bod 6), tak „den, kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno […] poskytnutí služby" (bod 7).

1. Rozsah a druh služby

25. S ohledem na bod 6 článku 226 směrnice o DPH vyvstává otázka, zda popis uvedený na předmětných fakturách, tedy formulace „poskytnuté právní služby" v rámci určitého období resp. do určitého data, dostatečně specifikují „druh" (k tomu viz níže pod písmenem a) a „rozsah" (k tomu viz následně pod písmenem b) služeb.

a) K druhu služby

26. Soudní dvůr se požadavky čl. 226 bodu 6 směrnice o DPH na popis „druhu" plnění dosud zabýval v jediné věci, a to ve vztahu k dodání zboží. Ustanovení čl. 226 bodu 6 totiž požaduje uvedení „druhu" jak u služeb, tak u zboží. Z judikatury tedy vyplývá, že potud neexistuje povinnost uvádět na fakturách ušní značky dodaných zvířat [10], jež by umožnila jednoznačnou identifikaci konkrétního dodávaného zboží na základě obsahu faktury.

27. Z toho je nejprve nutno dovodit, že obsah faktury podle čl. 226 bodu 6 směrnice o DPH nemusí obsahovat veškeré dostupné informace o dodaném zboží či poskytnuté službě. Vyplývá to již ze znění, které hovoří pouze o „druhu" předmětu resp. služby, avšak nepožaduje přesný popis předmětu či služby.

28. Pokud však faktura nemusí obsahovat veškeré dostupné informace o poskytnuté službě, vyvstává otázka, jaká míra informací je nezbytná, aby byl „druh" služby dostatečně popsán. Je tedy – vztáhnuto na projednávanou věc – takovým druhem již úhrn všech právních služeb, nebo je nutno dále rozlišovat mezi různými druhy těchto služeb?

29. Na tuto otázku nelze odpovědět na základě znění ani podle systematiky ustanovení čl. 226 bodu 6 směrnice o DPH. Je tudíž nutno ji vyjasnit vzhledem k účelu tohoto obsahu faktury.

9 — Viz mimo jiné rozsudky Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, bod 17), Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve a další (C-225/13, EU:C:2014:245, bod 30) a Abcur (C-544/13 a C-545/13, EU:C:2015:481, bod 33).

10 — Rozsudek Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, body 52 a 53).

30. Konkrétní účel obsahu faktury závisí na funkci, kterou má faktura plnit v systému zdanění DPH. Jak lze dovodit z bodu 46 odůvodnění směrnice o DPH, slouží vystavování faktur k provádění kontrol daňovými správami členských států. V zájmu umožnění takových kontrol musí osoby povinné k dani podle článku 244 směrnice o DPH uchovávat všechny faktury, jež obdržely, jakož i kopie faktur, které samy vystavily.

31. Vzhledem k tomuto cíli souvisí účel konkrétního obsahu faktury bezprostředně s otázkou, co mají mít daňové správy možnost na základě faktury kontrolovat.

i) Kontrola odvedení správně určené daně

32. Faktura slouží především ke kontrole odvedení daně vystavitelem faktury.

33. Vyplývá to z čl. 178 písm. a) směrnice o DPH. Podle tohoto ustanovení může příjemce plnění uplatnit nárok na odpočet daně pouze tehdy, má-li fakturu. Podle judikatury slouží tento požadavek k zajištění výběru DPH a jeho kontroly [11]. Na základě této právní úpravy je totiž odpočet daně umožněn pouze tehdy, když daňová správa může zpřístupněním faktury získat přístup k dokumentu, který vzhledem k povinným údajům, jež předepisuje článek 226 směrnice o DPH, obsahuje nezbytné informace pro zajištění odpovídajícího zaplacení DPH vystavitelem faktury. Tento přístup k vystaviteli faktury je přitom podporován článkem 203 směrnice o DPH. Podle tohoto ustanovení je vystavitel faktury, na níž je uvedena daň, povinen tuto daň odvést bez ohledu na to, zda bylo zdanitelné plnění vůbec uskutečněno [12]. Daňová správa je v takovém případě ušetřena příslušného dokazování.

34. Faktura je tedy jakousi pojistkou pro státní rozpočet, neboť odpočet daně je určitým způsobem podmíněn zaplacením daně [13]. Faktura, bez níž nelze provést odpočet daně, totiž alespoň umožňuje, aby bylo oproti částce, která má být prostřednictvím odpočtu daně vyplacena, získáno do státního rozpočtu od vystavitele faktury příslušné krytí tím, že u něj daňová správa provede kontrolu odvedení odpovídajících daní.

35. Pro tuto funkci pojistky jsou však na faktuře nezbytné pouze některé údaje, zejména plné jméno a adresa osoby povinné k dani, která plně uskutečnila (čl. 226 bod 5 směrnice o DPH), a pro doplnění její identifikační číslo pro DPH (bod 3). Konkretizace „druhu“ plnění na faktuře naproti tomu není ke kontrole pouhého odvedení daně vystavitelem zapotřebí. Vystavitel je totiž – jak vyplývá z článku 203 směrnice o DPH – povinen odvést daň uvedenou na faktuře, jíž příjemce uplatní v rámci odpočtu daně, v každém případě. Souvislost mezi fakturou a skutečně poskytnutým plněním zde vůbec není vyžadována.

36. Skutečnost, že tak k povinným údajům na faktuře podle článku 226 očividně patří také údaje, které nejsou nezbytné pro kontrolu pouhého odvedení daně, jasně ukazuje, že tím funkce faktury nemůže být vyčerpána. K těmto údajům patří nejen druh dodaného zboží resp. poskytnuté služby (bod 6), nýbrž především také den plnění (bod 7), základ daně (bod 8), uplatněná sazba daně (bod 9) resp. případné osvobození od daně (bod 11).

37. Smyslem uvedení těchto a dalších údajů je – jak vyplývá z přípravných prací k tomuto ustanovení [14] – podat na faktuře „veškeré informace o příslušném režimu DPH“.

11 — Rozsudek Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, bod 37).

12 — Vystavovatel se však této daňové povinnosti může za určitých podmínek opět zprostit, viz mimo jiné rozsudek Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — V tomto smyslu viz také rozsudky Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, body 31 a 32) a LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, body 35 a 36).

14 — Viz bod 1 odůvodnění návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS s cílem zjednodušit, modernizovat a harmonizovat podmínky pro fakturaci ve vztahu k dani z přidané hodnoty (COM[2000]650 final), jenž vedl přijetí směrnice 2001/115/ES (viz výše bod 8), jakož i stanovisko Hospodářského a sociálního výboru k tomuto návrhu pod bodem 1.1.1 (Úř. věst. C 193, s. 53).

38. Daňovým správám členských států je tak díky těmto dodatečným údajům umožněno kontrolovat, zda vystavitel faktury pro své plnění také *správně* vypočetl daň. Pomocí těchto údajů totiž mohou daňové správy členských států zejména přezkoumávat, zda vystavitel z hlediska právních požadavků správně určil místo plnění (článek 31 a násl. směrnice o DPH), základ daně (článek 72 a násl.) a sazbu daně (článek 93 a násl.), zda oprávněně považuje za uplatnitelné osvobození od daně (článek 131 a násl.) či zda důvodně vycházel z toho, že místo něho je osobou povinnou k dani příjemce plnění (článek 192a a násl.).

39. Pro takovou kontrolu je právě zapotřebí také popisu uskutečněného plnění na faktuře. Správný výpočet daně závisí v mnoha ohledech na uskutečněném plnění, neboť zvláštní režimy týkající se místa plnění, sazby daně, osvobození od daně atd., často vycházejí z obsahu plnění. „Druh" plnění musí být tudíž na faktuře popsán s takovou přesností, aby bylo podle něj možno posoudit uplatnění správné sazby daně, osvobození od daně či jiného zvláštního režimu [15].

40. Podle těchto kritérií se označení „právní služby", které bylo v projednávané věci zvoleno, jeví jako dostatečné pro kontrolu správného určení daně. Nejsem si totiž vědoma žádné právní úpravy platného unijního práva v oblasti DPH, podle níž by správné určení daně záviselo na druhu právní služby [16].

41. Portugalská republika však uvedla, že podrobný popis druhu právní služby je v projednávané věci potřebný proto, že portugalské právo – odchylně od směrnice o DPH, avšak v souladu s ustanovením jejího článku 113 o ochraně nabytých práv – stanoví sníženou sazbu daně pro určité právní služby. Z obecného označení „právní služby" tak není jasné, zda se na předmětná plnění vztahuje běžná či snížená sazba daně.

42. V případě, že je toto vyjádření ohledně vnitrostátního práva, jež se použije ve sporu v původním řízení, pravdivé – vyjasnění potud náleží předkládajícímu soudu samotnému –, vedlo by to k tomu, že druh služby by v projednávané věci nebyl dostatečným způsobem popsán pro účely zajištění kontroly správného určení daně.

43. Tento závěr by na jednu stranu vytvářel určité napětí ve vztahu k cíli, který sledovala Rada přijetím ustanovení o povinných údajích na faktuře, tedy „vypracovat harmonizovaný seznam údajů, které musí být uváděny na fakturách", za účelem „zajištění řádného fungování vnitřního trhu" [17]. Od poskytovatele právních služeb jsou tak totiž požadovány rozdílně podrobné údaje podle toho, zda se místo plnění nachází v Portugalsku či v jiném členském státě.

44. To je ovšem na druhou stranu pouze důsledkem existence rozdílných ustanovení o snížených sazbách DPH v členských státech. Týká se to nejen případu ochrany nabytých práv pro snížené sazby daně podle článku 113 směrnice o DPH, s nímž v projednávané věci přišla Portugalská republika. Také uplatnění skutkových okolností stanovených pro celou Unii podle článku 98 a přílohy III směrnice o DPH je na uvážení každého členského státu. Příčinou případných problémů s fakturací na vnitřním trhu nejsou tudíž požadavky na obsah faktury, nýbrž chybějící harmonizace v oblasti snížených sazeb daně.

45. Pokud by tedy předkládající soud konstatoval, že portugalské právo ve sporu v původním řízení stanoví sníženou sazbu daně pro určité právní služby, nebyly by obecnou formulací „poskytnuté právní služby" uvedenou na faktuře splněny požadavky, jež čl. 226 bod 6 směrnice o DPH stanoví na uvedení „druhu" služby.

15 — Viz rovněž již stanovisko generálního advokáta F. G. Jacobse ve věci Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, bod 73).

16 — Za od počátku vyloučené považuji také použití článku 47 směrnice o DPH, který pro „poskytování služeb souvisejících s nemovitostmi" stanoví odlišné místo poskytnutí služby, neboť jsem přesvědčena, že ani právní služby související s prodejem nemovitosti pod toto ustanovení nespadají, viz mé stanovisko ve věci RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, body 37 až 40).

17 — Viz bod 4 odůvodnění směrnice 2001/115 (viz výše bod 8).

ii) Kontrola oprávnění k odpočtu daně

46. Faktura a její obsah kromě toho neslouží pouze ke kontrole, zda vystavitel odvedl správně určenou daň. Jak vyplývá rovněž z přípravných prací k článku 226 směrnice o DPH, má faktura plnit také funkci „ospravedlnění“ odpočtu daně ze strany jejího příjemce [18].

47. I příjemce faktury musí mít tedy daňová správa možnost na základě obsahu faktury zkontrolovat, pokud jde o jeho oprávnění k odpočtu daně. Vyvstává tedy otázka, zda z této kontrolní funkce plynou ještě další požadavky na přesnost popisu služby na faktuře.

48. Kontrola oprávnění k odpočtu daně začíná ověřením, zda příjemce faktury vůbec fakturu má. Skýtá to určitou záruku, že odečítané plnění skutečně bylo provedeno [19], což je podmínkou pro existenci nároku na odpočet daně [20]. Jak již bylo vysvětleno [21], je vystavitel podle článku 203 směrnice o DPH povinen odvést jakoukoli DPH vykázanou na faktuře. Tím je určitým způsobem bráněno vystaviteli, aby vystavil fakturu na plnění, které vůbec nebylo poskytnuto. Údaj o druhu služby je však pro tuto kontrolní funkci faktury stejně nepotřebný jako pro kontrolu pouhého odvedení daně. Překážka vystavení faktury na neexistující plnění je totiž založena na daňové povinnosti podle článku 203 směrnice o DPH, která, jak bylo uvedeno, nezávisí na popisu plnění [22].

49. Kontrola – která je, jak již bylo vysvětleno [23], účelem faktury –, zda vystavitel na faktuře uvedl daň *správně* určenou, kromě toho slouží zrcadlově ke kontrole správné výše odpovídajícího odpočtu daně. Pro popis druhu služby z toho však neplynou o nic přísnější požadavky, než jsou ty, které již byly konstatovány.

50. Takové přísnější požadavky by mohly však být dány tehdy, když má být na základě obsahu faktury kontrolována další podmínka odpočtu daně, totiž použití či zamýšlené [24] použití zahrnutých plnění pro účely zdaněného plnění, jak vyžaduje čl. 168 písm. a) směrnice o DPH.

51. Portugalská republika a obdobně také Komise k tomu v projednávaném řízení zastávaly názor, že popis plnění na faktuře musí být natolik podrobný, aby bylo možno zkontrolovat, zda je plnění určeno k hospodářské činnosti příjemce faktury, která by pak mohla vést ke zdaněnému plnění, jež opravňuje k odpočtu daně.

52. S tímto názorem však nemohu souhlasit.

53. Zaprvé nelze popsat plnění na faktuře do té míry podrobně, aby jeho soukromá či hospodářská povaha vyplynula již ze samotného popisu plnění. Pokud by šlo například o tužku, pak ani ten nejpodrobnější popis výrobce, typu, vlastností a stavu tužky neodpovídá na otázku, zda je tato tužka ve skutečnosti používána soukromě nebo v rámci hospodářské činnosti. Nárok na odpočet daně nemůže být potud posuzován jen na základě faktury, neboť v zásadě jakýkoli předmět plnění může být používán k soukromým i hospodářským účelům. To platí i pro zdánlivě jednoznačně soukromé služby, jako je např. návštěva kina, jež mohou v konkrétním případě rovněž sloužit k výkonu určitých hospodářských činností.

18 — Jak je doloženo výše v poznámce pod čarou č. 14.

19 — Viz v tomto smyslu již rozsudek Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, bod 29).

20 — Viz mimo jiné rozsudky Genius (C-342/87, EU:C:1989:635) a Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 39).

21 — Viz výše bod 33.

22 — Viz výše bod 35.

23 — Viz výše body 37 až 39.

24 — Viz rozsudek Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, bod 27 a citovaná judikatura).

54. Také v projednávané věci mi není jasné, jak by podrobný, avšak – povaze faktury – přiměřeně stručný popis „poskytnuté právní služby“, měl dát odpověď na otázku, zda byly tyto služby využity pro hospodářskou činnost žalobkyně ve sporu v původním řízení. Ani popis navržený alternativně Portugalskou republikou, jako je „zastupování v soudním řízení X před soudem Y“, by nevyhovoval požadavku na umožnění takové kontroly. Pro posouzení nároku na odpočet daně by totiž musel být zjištěn předmět soudního řízení X.

55. Pochybnosti týkající se použití plnění pro účely hospodářské činnosti jeho příjemce lze v rámci kontroly zcela vyloučit pouze na základě doplňujících důkazů.

56. Na jednu stranu bude zpravidla ve vlastním zájmu příjemce faktury získat od vystavitele faktury co nejpodrobnější popis plnění, aby v případě kontroly daňovou správou snížil náklady na předkládání doplňujících důkazů. Tato motivace k podrobnějšímu popisu plnění je však dána a uplatnění nároku na odpočet daně není právně omezováno neurčitými požadavky na přesnost popisu plnění, jako je například formulace „v závislosti na okolnostech konkrétního případu“. Právě proto, že uplatnění nároku na odpočet daně podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH závisí v zásadě na doložení faktury splňující požadavky článku 226, nelze požadavky na obsah faktury příliš stupňovat a je nutno zachovávat zásadu právní jistoty. Zejména v případě, že mají unijní právní předpisy finanční důsledky – jako v projednávané věci přiznání či zamítnutí nároku na odpočet daně – musí být podle judikatury jejich uplatnění pro dotčené osoby předvídatelné [25].

57. Z hlediska kontroly nároku příjemce faktury na odpočet daně nebyly zjištěny žádné přísnější požadavky na obsah faktur, pokud jde o druh služby.

iii) Dílčí závěry

58. Z těchto důvodů tudíž v projednávané věci popis služeb na fakturách nesplňuje požadavky čl. 226 bodu 6 směrnice o DPH na uvedení „druhu“ služby pouze tehdy, kdy by předkládající soud konstatoval, že ve sporu v původním řízení stanoví portugalské právo sníženou sazbu daně jen pro některé právní služby.

b) K rozsahu služby

59. Podle článku 226 směrnice o DPH je na faktuře zapotřebí uvést nejen „druh“ služby, ale také její „rozsah“. Vyvstává tak další otázka, zda údaj „právní služby poskytnuté od určitého data do dnešního dne“ resp. pouze „právní služby poskytnuté do dnešního dne“ dostatečným způsobem popisuje rozsah předmětných právních služeb.

60. Rozsah služby udává její „množství“, které musí podle článku 226 směrnice o DPH obsahovat faktura při dodávce zboží kromě jejich „druhu“. Faktura tím poskytuje informaci o tom, *jaký objem* plnění byl poskytnut.

61. Takový údaj však v projednávané věci chybí.

62. Údaj o rozsahu služby nenahrazuje ani údaj o období, v němž byly služby poskytovány. Nelze totiž poznat, jaké množství služeb bylo v příslušném období poskytnuto.

25 — Viz rozsudek Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, bod 34 a citovaná judikatura).

63. Samostatný údaj o rozsahu služby nemusí být případně uveden tehdy, vyplývá-li již z popisu druhu této služby – v projednávané věci např. „zastupování v soudním řízení X před soudem Y“ – dostatečně její rozsah. Tak tomu však v projednávané věci není. Druh služeb byl totiž výrazem „právní služby“ uveden do té míry nekonkrétně, že rozsah těchto služeb nelze z tohoto popisu vyčíst.

64. Údaje uvedené na faktuře v projednávané věci potud nesplňují požadavky čl. 226 bodu 6 směrnice o DPH, neboť nehovoří o rozsahu poskytnutých služeb.

2. Den poskytnutí služby

65. Dále je nutno přezkoumat, zda údaj „právní služby poskytnuté od určitého data do dnešního dne“ resp. pouze „právní služby poskytnuté do dnešního dne“ uvedený na faktuře je v souladu s ustanovením čl. 226 bodu 7 směrnice o DPH, podle něhož je na faktuře nutno uvést den, „kdy bylo uskutečněno nebo dokončeno […] poskytnutí služby“.

66. Sporné faktury obsahují pouze údaj o období resp. o závěrečném datu poskytování právních služeb, nikoli datum jednotlivých poskytnutých služeb. Z údajů předkládajícího soudu ovšem nevyplývá, že obsahem služby bylo pouze být po určité období obecně k dispozici pro poskytování právního poradenství [26]; spíše lze vycházet z toho, že měly být vyúčtovávány jednotlivé, konkrétně poskytnuté služby.

67. Podle článku 223 směrnice o DPH je na jednu stranu přípustné vystavit za několik samostatných poskytnutí služeb souhrnnou fakturu. Na stranu druhou tím však není odpovězeno na otázku, zda je na takové souhrnné faktuře nutno uvést datum poskytnutí každé jednotlivé služby, nebo zda stačí údaj o období, během něhož bylo více služeb poskytnuto.

68. Opět je nutno vycházet z účelu tohoto údaje na faktuře. Jak již bylo uvedeno, slouží faktura mimo jiné ke kontrole odvedení správně určené daně vystavitelem faktury [27]. K tomu je potřeba uvést i den poskytnutí služby. Toto datum – na rozdíl např. ode dne vystavení faktury – totiž v zásadě na základě článku 63 směrnice o DPH určuje, kdy bylo uskutečněno zdanitelné plnění ve smyslu čl. 62 odst. 1 směrnice o DPH, a tím také, jaké daňové právní předpisy je nutno v tomto ohledu na toto plnění uplatnit.

69. Ustanovení čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH však stanoví zvláštní režim pro služby, jež „ved[ou] k postupným vyúčtováním“, což se zdá být případ projednávané věci. V takové situaci není okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění datum poskytnutí každé jednotlivé služby, nýbrž uplynutí období, ke kterému se vyúčtování vztahuje. V důsledku toho zde pak nejsou pro kontrolu odvedení správně určené daně potřebná data všech poskytnutých služeb, nýbrž pouze údaj o období.

70. Pro účely projednávané věci to znamená, že údaj „právní služby poskytnuté od určitého data do dnešního dne“ je v souladu s čl. 226 bodem 7 směrnice o DPH, zatímco údaj „právní služby poskytnuté do dnešního dne“, který neuvádí datum zahájení zúčtovacího období, nikoli.

26 — K této situaci viz rozsudek Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 — Viz výše body 37 a 38.

3. Závěry

71. V důsledku výše uvedeného předmětné faktury zaprvé nesplňují požadavky čl. 226 bodu 6 směrnice o DPH, pokud jde o údaj o „rozsahu“ služby, zadruhé požadavky tohoto ustanovení, pokud jde o údaj o „druhu“ služby, nesplňují pouze tehdy, když je v portugalském právu stanovená snížená sazba daně jen pro některé právní služby, a zatřetí nesplňují požadavky čl. 226 bodu 7 směrnice o DPH na údaj o „dnu“ poskytnutí služby, pokud na fakturách nebyl uveden údaj o začátku příslušného zúčtovacího období.

B – *K právu na odpočet daně*

72. Zadruhé je nyní nutno vyjasnit, jaké dopady má okolnost, že faktura neobsahuje všechny údaje požadované v čl. 226 bodech 6 a 7 směrnice o DPH, na uplatnění nároku na odpočet daně příjemcem faktury.

73. Podstatou otázky předkládajícího soudu je zejména, zda pro uplatnění nároku na odpočet daně postačuje, aby příjemce faktury, který žádá o odpočet daně, doplnil údaje chybějící na faktuře prostřednictvím jiných dokumentů. Daňová správa má totiž podle portugalského práva možnost požadovat od osoby povinné k dani, která uplatňuje právo na odpočet daně, doplňující informace. Takové doplňující informace také žalobkyně ve sporu v původním řízení portugalské daňové správě předložila.

74. Vylíčení sporu v původním řízení ze strany předkládajícího soudu rozumím tak, že v projednávané věci byly splněny všechny hmotněprávní podmínky, jež čl. 168 písm. a) směrnice o DPH stanoví pro odpočet daně. Pouze faktura nesplňuje zákonné požadavky. Je tedy nutno posoudit, zda pouhá okolnost, že faktura neobsahuje veškeré údaje požadované podle čl. 226 bodů 6 a 7 směrnice o DPH, brání uplatnění odpočtu daně.

1. Předpoklady uplatnění nároku na odpočet daně.

75. Pro odpověď na tuto otázku je nutno podat výklad ustanovení čl. 178 písm. a) směrnice o DPH, jež upravuje uplatnění nároku na odpočet daně. Podle tohoto ustanovení musí osoba povinná k dani pro uplatnění nároku na odpočet daně podle čl. 168 písm. a) „mít fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236 […]“.

76. Znění této právní úpravy je jednoznačné. Pokud osoba povinná k dani nemá fakturu, která by splňovala požadavky článku 226 směrnice o DPH, pak na jednu stranu může mít nárok na odpočet daně podle čl. 168 písm. a). Na základě čl. 178 písm. a) směrnice o DPH ovšem tento nárok nemůže *uplatnit*, dokud nemá fakturu, jež splňuje požadavky článku 226 směrnice o DPH.

77. Tento požadavek řádné faktury pro uplatnění práva na odpočet daně je systematicky zdůrazněn článkem 181 směrnice o DPH, který se týká uplatnění nároku na odpočet daně v případě úplatného pořízení zboží uvnitř Společenství podle čl. 168 písm. c). Pro uplatnění odpočtu daně v tomto případě musí mít osoba povinná k dani podle čl. 178 písm. c) rovněž „fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236“. Podle článku 181 směrnice o DPH však mohou členské státy osobám povinným k dani, jež nemají fakturu vystavenou v souladu s články 220 až 236, přesto odpočet daně povolit. Pro odpočet daně v případě přijetí služeb za úplatu, o něž se jedná v projednávané věci, ovšem takové ustanovení neexistuje. Z toho je nutno *a contrario* dovodit, že v projednávané věci týkající se čl. 178 písm. a) směrnice o DPH zakazuje unijní právo členským státům povolení odpočtu daně, pokud osoba povinná k dani nemá fakturu splňující požadavky článku 226.

78. Také judikatura Soudního dvora výsledně tuto zásadní kogentní povahu existence řádné faktury pro uplatnění práva na odpočet daně v případě úplatného poskytnutí služby potvrzuje.

79. Nejprve je nutno případ chybně vystavené faktury odlišit od porušení jiných formálních povinností, které podle judikatury nemají vliv na nárok na odpočet daně, jako je například neprovedení registrace jakožto osoby povinné k DPH poskytovatelem [28] resp. příjemcem [29] plnění či porušení povinností týkajících se účetnictví [30]. V případě takovýchto formálních povinností neexistuje ustanovení, jako je čl. 178 písm. a) směrnice o DPH, jež by pro uplatnění nároku na odpočet daně předepisovalo existenci řádné faktury.

80. Pokud jde o formální povinnosti týkající se faktur, nacházejí se ve zvláštní právní situaci. Soudní dvůr proto v ustálené judikatuře podmiňuje také uplatnění práva na odpočet daně tím, že faktura musí obsahovat údaje uvedené v článku 226 směrnice o DPH [31]. Členské státy pouze nemohou vázat toto uplatnění na *další* požadavky týkající se obsahu faktury, které nejsou ve směrnici o DPH stanoveny [32].

81. Soudní dvůr na jednu stranu v případě plnění, která podléhají režimu přenesení daňové povinnosti, v několika rozhodnutích zdůrazňuje, že odpočet daně se přizná, jestliže jsou splněny hmotněprávní požadavky, i když osoby povinné k dani nevyhověly určitým formálním požadavkům [33], a částečně tak údaje na faktuře zařadil mezi nepodstatné formální požadavky [34].

82. Na projednávanou věc však tuto judikaturu nelze přenést. Režim přenesení daňové povinnosti zaprvé představuje zvláštní případ, u něhož je příjemce plnění zároveň osobou povinnou k dani a může uplatnit nárok na odpočet daně. Pokud se daňová povinnost a odpočet daně týkají jediné osoby, nemůže faktura plnit funkce srovnatelné s těmi, jež byly popsány v projednávané věci [35]. Zadruhé bylo v případech rozhodovaných Soudním dvorem pro uplatnění nároku na odpočet daně podle unijního práva pouze nutné „splnit náležitosti stanovené jednotlivými členskými státy“ [36]. Unijní právní předpisy v oblasti DPH právě pro tyto případy přenesení daňové povinnosti nestanovily, že by existence řádné faktury byla předpokladem pro uplatnění odpočtu daně.

83. Skutečnost, že Soudní dvůr přesto v konkrétním případě v rozsudku Polski Trawertyn přenesl uvedenou judikaturu, která se týká pouze zvláštního případu přenesení daňové povinnosti, na písmeno a) článku 178 směrnice o DPH, jež se uplatní na projednávanou věc [37], je pro projednávaný případ bez významu.

28 — Rozsudky Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, bod 36) a PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 40).

29 — Rozsudky Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, body 42 až 51) a Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 až 61).

30 — Rozsudek Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, body 63 až 72).

31 — Rozsudky Tóth (C-324/11, EU:C:2012:549, bod 32), Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, bod 47) a PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, bod 40); k dřívějšímu právnímu stavu srov. také rozsudek Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297, body 25 až 36).

32 — Rozsudky Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 42) a Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, bod 51).

33 — Rozsudky Ecotrade (C-95/07 a C-96/07, EU:C:2008:267, bod 63), Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, bod 42), EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71) a Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 35); viz již rozsudek Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, bod 51).

34 — Rozsudky Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, body 39 až 46) a Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, body 38 až 42).

35 — Viz výše body 32 až 57.

36 — Podle čl. 18 odst. 1 písm. d) šesté směrnice resp. čl. 178 písm. f) směrnice o DPH.

37 — Rozsudek Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 43).

84. Soudnímu dvoru totiž ve zmiňovaném rozsudku očividně šlo pouze o konstatování, že v případě právního nástupnictví nemůže údaj na faktuře týkající se právního předchůdce bránit nároku právního nástupce na odpočet daně [38]. Existující, avšak nesprávný údaj na faktuře nemohl zpochybnit uplatnění nároku na odpočet daně podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH.

85. V projednávané věci se však nejedná pouze o nesprávný údaj, nýbrž o chybějící nezbytné údaje na faktuře. Jedna věc je, pokud údaje požadované v článku 226 směrnice o DPH nejsou uvedeny vůbec nebo v dostatečném rozsahu, jiná věc pak, pokud tyto údaje uvedeny jsou, avšak nejsou správné [39]. V prvním případě nejsou požadavky čl. 178 písm. a) ve spojení s článkem 226 směrnice o DPH splněny ani formálně.

86. Kromě toho může také pouze restriktivní chápání rozsudku Polski Trawertyn zabránit rozporu s již uvedenou ustálenou judikaturou Soudního dvora, jež pro uplatnění nároku na odpočet daně vyžaduje existenci faktury splňující požadavky článku 226 směrnice o DPH [40].

87. Okolnost, že faktury nesplňují požadavky čl. 226 bodů 6 a 7 směrnice o DPH, tak v projednávané věci na základě čl. 178 písm. a) v zásadě brání uplatnění nároku na odpočet daně. Aby mohla osoba povinná k dani uplatnit nárok na odpočet daně, musí si v takovém případě od vystavitele faktury vyžádat fakturu opravenou [41].

2. Doplnění o další informace

88. Bez ohledu na to vyvstává otázka, zda v rámci podnikové kontroly může předložení doplňujících informací nahradit chybějící údaje na faktuře.

a) Faktura sestávající z více dokumentů

89. Potud je nejprve nutno poukázat na možnost, aby předložené dokumenty byly samy součástí faktury ve smyslu článku 226 směrnice o DPH.

90. Z ustanovení směrnice o DPH totiž nelze dovodit, že by fakturu musel tvořit pouze jeden dokument. Podle zákonné definice článku 218 směrnice o DPH se jako faktura uznávají „veškeré dokumenty nebo veškerá sdělení v papírové nebo elektronické podobě“, pokud splňují požadavky stanovené v kapitole 3, jejímž předmětem je „fakturace“. Není vyloučeno, aby faktura sestávala z více dokumentů.

91. V případě, že fakturu tvoří více dokumentů, však musí být v jednom z nich uveden dostatečný odkaz obsahové povahy na další dokument. Vyplývá to z odpovídajícího uplatnění článku 219 směrnice o DPH. Podle něj se za fakturu považuje „i každý doklad nebo sdělení, které mění původní fakturu a výslovně a jednoznačně na ni odkazuje“. Pokud tedy obsah faktury tvoří více dokumentů, musí být alespoň v jednom z nich uveden dostatečný odkaz na dokument další. Jinak by obsah faktury nevyplýval z této faktury samotné, nýbrž by byl založen pouze na tvrzení osoby povinné k dani o vzájemné provázanosti dvou dokumentů. Tyto dokumenty by pak však nemohly plnit uvedené kontrolní funkce faktury [42].

38 — Rozsudek Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 46) s odkazem na stanovisko generálního advokáta P. Cruz Villalóna ve věci Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2011:592, bod 72).

39 — K posledně uvedené situaci viz také rozsudek Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, body 31 a 32) a usnesení Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, bod 42).

40 — Viz výše bod 80.

41 — Rozsudky Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, body 43 a 44) a Petroma Transports a další (C-271/12, EU:C:2013:297, bod 34).

42 — Viz výše body 32 až 57.

92. Pomocí těchto kritérií bude muset předkládající soud ve sporu v původním řízení případně posoudit, zda lze dokumenty, jež žalobkyně předložila v rámci podnikové kontroly, považovat za součást příslušné faktury, pocházejí-li rovněž od vystavitele faktury.

b) Zásada proporcionality

93. Pokud by však předkládající soud konstatoval, že dokumenty předložené pro doplnění nelze považovat za součást faktury ve smyslu článku 226 směrnice o DPH, vyvstává otázka, zda obsah předmětných neúplných faktur může být i tak doplněn o jiné informace za účelem uplatnění práva na odpočet daně.

94. Na jednu stranu již bylo konstatováno, že čl. 178 písm. a) směrnice o DPH v zásadě odpočet daně bez existence řádné faktury vylučuje, takže osoba povinná k dani, která má v úmyslu odpočet daně uplatnit, musí nejprve od vystavitele faktury získat fakturu opravenou [43]. Při výkladu tohoto ustanovení je však nutno dbát také zásady proporcionality [44]. Podle této zásady nesmějí orgány Unie právní úpravou překročit meze toho, co je nezbytné k dosažení jejich cíle [45].

95. Pokud v případě, jako je projednávaná věc, nejsou vzhledem k doplňujícím informacím zpochybněny hmotněprávní podmínky nároku na odpočet daně podle čl. 168 písm. a) směrnice o DPH, musí dodatečný požadavek podle čl. 178 písm. a) – mít fakturu vystavenou v souladu s článkem 226 – také sloužit určitému cíli a nesmí osobu povinnou k dani nepřiměřeně zatěžovat.

96. Nejprve je nutno konstatovat, že v situaci, kdy je splnění hmotněprávních podmínek pro odpočet daně již nesporné, je kontrolní funkce faktury zjevně do té míry obsoletní, pokud slouží ke kontrole nároku na odpočet daně [46]. V tomto ohledu by tedy bylo nepřiměřené požadovat po osobě povinné k dani, která uplatňuje právo na odpočet daně, aby dosáhla doplnění faktury jejím vystavitelem.

97. Faktura však, jak již bylo vyloženo, slouží také ke kontrole toho, že vystavitel odvedl správně určenou daň [47]. V projednávané věci má vystavitel u sebe pouze kopii faktury, která nesplňuje požadavky článku 226 směrnice o DPH. Faktura, a zejména její oprava potud plní ještě jednu kontrolní funkci. Vystavitel faktury je totiž zaprvé nucen na základě žádosti příjemce faktury o její opravu sám provést kontrolu, zda plnění, jež bylo vyúčtováno, správně zdanil. Zadruhé také daňové orgány, do jejichž příslušnosti vystavitel faktury spadá, obdrží na základě opravy faktury lepší podklad pro kontrolu, zda vystavitel své plnění správně zdanil.

98. Vzhledem k této kontrolní funkci faktury vůči jejímu vystaviteli je tak v zásadě i v případě, jakým je projednávaná věc, přiměřené, pokud osoba povinná k dani musí pro uplatnění nároku na odpočet daně dosáhnout u svého smluvního partnera opravy faktury. Platí to i tehdy, když požadavek na takovou opravu nevede ke změně obsahu nároku na odpočet daně. Za určitých podmínek by potud mohlo být zapotřebí jiného posouzení, pokud by Soudní dvůr v souběžně projednávané věci [48] dospěl k závěru, že oprava faktury – *prima facie* vzhledem k článku 167 směrnice o DPH – může vést také k pozdější splatnosti nároku na odpočet daně [49].

43 — Viz výše bod 87.

44 — K povinnosti výkladu v souladu s primárním právem viz rozsudky Sturgeon a další (C-402/07, EU:C:2009:716, bod 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, bod 43), Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 32) a Komise v. Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, bod 40).

45 — Viz mimo jiné rozsudky Omega Air a další (C-27/00 a C-122/00, EU:C:2002:161, bod 62), Afton Chemical (C-517/07, EU:C:2008:751, bod 45) a Schaible (C-101/12, EU:C:2013:661, bod 29).

46 — Viz výše body 46 až 57.

47 — Viz výše body 32 až 45.

48 — Věc Senatex (C-518/14; Úř. věst. C 34, s. 12).

49 — Například na základě pravomocí členských států podle článků 180 a 182 směrnice o DPH.

99. Nezávisle na tom však může být dána výjimka z požadavku na opravu faktury pro uplatnění práva na odpočet daně pro případ, že oprava faktury již nemůže plnit kontrolní funkci vůči jejímu vystaviteli. V úvahu to připadá zejména tehdy, pokud společnost, která byla vystavitelem faktury, již prošla likvidací z důvodu nedostatku majetku. V takovém případě je kontrola odvedení správně určené daně vystavitelem faktury zbytečná. Trvání na opravě, která pozbývá smyslu, by zde bylo nepřiměřené [50].

100. Zda totéž platí také tehdy, kdyžse vystavitel faktury provedení opravy bránil, není třeba v projednávané věci rozhodovat. Podle toho, co vylíčil předkládající soud, neexistují pro takové výjimky indicie. V projednávané věci proto není nepřiměřené požadovat, aby žalobkyně ve sporu v původním řízení pro uplatnění odpočtu daně dosáhla opravy faktury u jejího vystavitele, aby tato faktura splňovala požadavky článku 226 směrnice o DPH.

3. Dílčí závěry

101. Vzhledem k výše uvedenému je nutno konstatovat, že podle čl. 178 písm. a) směrnice o DPH v zásadě nepostačuje pro uplatnění nároku na odpočet daně, aby příjemce faktury, který žádá o odpočet daně, doplnil údaje chybějící na faktuře o další informace, pokud se nejedná o dokumenty, které tvoří samy součást faktury. Jiný závěr by platil pouze tehdy, pokud by již oprava faktury nemohla plnit kontrolní funkci vůči vystaviteli faktury.

VI – Závěry

102. Ve světle výše uvedených úvah je třeba na předběžnou otázku Tribunal Arbitral Tributário odpovědět následovně:

1. Faktura, která jako údaj o druhu služby obsahuje pouze formulaci „poskytování právních služeb“, splňuje požadavky čl. 226 bodu 6 směrnice 2006/112/ES, pokud vnitrostátní právo nestanoví v souladu s unijním právem pro některé právní služby odlišný režim DPH.

2. Faktura, která jako údaj o rozsahu služby uvádí pouze formulaci „právní služby poskytnuté od určitého data do dnešního dne“ nebo pouze „právní služby poskytnuté do dnešního dne“, nesplňuje požadavky čl. 226 bodu 6 směrnice 2006/112/ES.

3. Faktura, která jako údaj o dni poskytnutí služby uvádí pouze formulaci „právní služby poskytnuté do dnešního dne“, nesplňuje požadavky čl. 226 bodu 7 směrnice 2006/112/ES.

4. Podle čl. 178 písm. a) směrnice 2006/112/ES v zásadě nepostačuje pro uplatnění nároku na odpočet daně, aby příjemce faktury, který žádá o odpočet daně, doplnil údaje, které s ohledem na požadavky čl. 226 bodu 6 nebo 7 na faktuře chybí, o další informace, pokud se nejedná o dokumenty, které lze jako takové považovat za součást faktury. Bez opravy faktury je v takovém případě uplatnění nároku na odpočet daně možné pouze tehdy, pokud již oprava faktury nemůže plnit kontrolní funkci vůči vystaviteli faktury.

50 — S tím nejsou v rozporu vyjádření v rozsudku Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), neboť v něm byly ve skutečnosti probírány hmotněprávní podmínky odpočtu daně, přičemž důsledkům chybných faktur byl věnován jen povrchní pohled.