Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 18. februára 2016 [1]

Vec C-516/14

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Rozhodcovský súd v daňových veciach, Portugalsko)]

„Daňové právo — Daň z pridanej hodnoty — Článok 226 body 6 a 7 smernice 2006/112/ES — Údaje na faktúre týkajúce sa rozsahu a druhu poskytnutej služby, ako aj dátumu jej poskytnutia — Článok 178 písm. a) smernice 2006/112/ES — Uplatnenie práva na odpočítanie dane — Potreba vlastnenia faktúry, ktorá spĺňa požiadavky článku 226 smernice 2006/112/ES“

I – Úvod

1. Dostať faktúru za normálnych okolností nie je dôvodom na radosť. Trochu inak je to v prípade dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“). Faktúra totiž za určitých okolností oprávňuje jej príjemcu, aby požiadal správcu dane o vrátenie DPH, ktorá bola vykázaná na faktúre (takzvané odpočítanie dane).

2. Právna úprava Únie o DPH však stanovuje, že faktúra musí obsahovať celý rad minimálnych údajov. Portugalská daňová správa tieto údaje nepovažovala za postačujúce v prípade, ktorý podnietil prejednávaný návrh na začatie prejudiciálneho konania. Najmä opis odpočítaných plnení ako „právnych služieb“ bez bližších vysvetliviek nespĺňa požiadavky práva o DPH kladené na nevyhnutný obsah faktúry. Iba riadna faktúra však oprávňuje na odpočítanie dane.

3. Súdny dvor musí za týchto okolností objasniť dve veci. Jednak treba odpovedať najmä na dosiaľ nepoloženú otázku, ako podrobne musí byť rozpísaná služba vo faktúre. Súdny dvor bude musieť okrem toho zaujať stanovisko k dôsledkom nesprávnej faktúry vo vzťahu k právu na odpočítanie dane, aby tak zdokonalil svoju doterajšiu judikatúru v tejto oblasti.

1 — Jazyk prednesu: nemčina.

II – Právny rámec

A – *Právo Únie*

4. Výber DPH v Únii upravuje smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [2] (ďalej lej „smernica o DPH“). Predchodcom tejto smernice je šiesta smernica 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 [3] (ďalej len „šiesta smernica“). Pokiaľ sa ustanovenia oboch smerníc zhodujú, potom v prejednávanom prípade treba zohľadniť aj judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa šiestej smernice.

5. Článok 168 smernice o DPH [4] stanovuje okrem iného toto právo na odpočítanie dane:

„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, odpočítať 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. V kapitole „Pravidlá upravujúce uplatnenie práva na odpočítanie dane“ článok 178 smernice o DPH vo svojom pôvodnom znení [5], ktoré sa uplatňuje v konaní vo veci samej, dopĺňa:

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

a) pre odpočítanie 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 226 smernice o DPH, ktorý sa okrem iného uplatňuje, sa týka údajov faktúry a stanovuje:

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

…

6. množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh poskytnutých služieb,

7. dátum, kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb, alebo dátum, kedy bola prijatá zálohová platba uvedená v článku 220 bodoch 4 a 5, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,

2 — Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

3 — Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23.

4 — Citovanému predpisu v rámci šiestej smernice zodpovedá článok 17 ods. 2 písm. a) v znení článku 28f bodu 1, ktorý bol zmenený článkom 1 bodom 10 smernice Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, ktorá mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS a zavádza nové zjednodušujúce opatrenia pre daň z pridanej hodnoty – rozsah určitých výnimiek a praktické postupy pri ich uplatňovaní (Ú. v. ES L 102, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274).

5 — Článok 178 písm. a) smernice o DPH bol medzičasom nanovo koncipovaný smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o pravidlá fakturácie (Ú. v. EÚ L 189, s. 1). Jeho pôvodnému zneniu zodpovedá v rámci šiestej smernice článok 18 ods. 1 písm. a) v znení článku 28f bodu 2, ktorý bol zavedený článkom 1 bodom 22 smernice Rady 91/680/EHS zo 16. decembra 1991, ktorou sa dopĺňa spoločný systém dane z pridanej hodnoty, mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zrušiť daňové hranice (Ú. v. ES L 376, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160).

…“

8. Citované ustanovenia článku 226 smernice o DPH v podstate zodpovedajú článku 22 ods. 3 písm. b) šiestej a siedmej zarážke šiestej smernice v znení, ktoré vyplýva z jej článku 28h [6], zmeneného a doplneného smernicou 2001/115/ES [7]. Z tohto dôvodu treba zohľadniť najmä prípravné práce na tomto predchádzajúcom ustanovení šiestej smernice aj v prejednávanom konaní.

9. Jedine odôvodnenie 46 smernice o DPH sa zaoberá faktúrami a znie takto:

„(46) Používanie elektronickej fakturácie musí umožňovať správcovi dane vykonávať jeho kontrolné úlohy. Na účely zabezpečenia dobrého fungovania vnútorného trhu je preto vhodné vypracovať na úrovni Spoločenstva harmonizovaný zoznam, ktorý by obsahoval údaje, ktoré musia byť uvedené vo faktúrach, a zaviesť viaceré spoločné opatrenia upravujúce používanie elektronickej fakturácie, elektronického uchovávania faktúr, vyhotovovanie faktúr odberateľom a uskutočňovanie fakturačných operácií treťou stranou.“

B – *Vnútroštátne právo*

10. V portugalskom práve článok 36 ods. 5 písm. b) zákonníka o DPH (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, ďalej len „CIVA“) stanovuje, že faktúry musia obsahovať „obvyklé označenie… poskytnutých služieb s uvedením údajov potrebných na určenie uplatniteľnej sadzby dane“.

11. Právo na odpočítanie DPH, ktorá je uvedená na faktúre, vzniká podľa článku 19 ods. 2 písm. a) a článku 19 ods. 6 CIVA iba vtedy, ak faktúra spĺňa okrem iného tieto požiadavky článku 36 ods. 5 písm. b) CIVA.

12. Portugalská republika v konaní pred Súdnym dvorom navyše uviedla, že pre obdobie, ktoré je relevantné v konaní vo veci samej, stanovovalo portugalské právo zníženú sadzbu dane pre určité advokátske služby, okrem iného pre služby poskytované dôchodcom a nezamestnaným, ako aj vo všeobecnosti v prípade konania o osobnom stave. Táto právna úprava, ktorá nie je stanovená v ustanoveniach smernice o DPH týkajúcich sa zníženej sadzby dane, platných v celej Únii, sa zakladá na ochrane predchádzajúceho stavu, ktorú zabezpečuje článok 113 smernice o DPH.

III – Konanie vo veci samej

13. Žalobkyňa v konaní vo veci samej, spoločnosť Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos SA, pôsobí v oblasti hoteliérstva.

14. V rokoch 2008 až 2010 využila služby advokátskej kancelárie. Advokátska kancelária na tieto služby vystavila štyri faktúry, ktoré obsahovali tieto opisy služieb:

— „Právne služby poskytnuté od 1. decembra 2007 do dnešného dňa“ (faktúra z 26. augusta 2008),

— „Odmeny za právne služby poskytnuté od júna do dnešného dňa“ (faktúra zo 17. decembra 2008),

— „Odmeny za právne služby poskytnuté do dnešného dňa“ (faktúra z 29. apríla 2009),

6 — Článok 28h šiestej smernice bol zavedený článkom 1 bodom 22 smernice 91/680 (citovanej v poznámke pod čiarou 5).

7 — Článok 28h šiestej smernice bol zmenený článkom 2 smernice Rady 2001/115/ES z 20. decembra 2001 upravujúcej a doplňujúcej smernicu 77/388/EHS s cieľom zjednodušenia, modernizovania a harmonizovania podmienok stanovených na faktúrovanie v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 15, s. 24; Mim. vyd. 09/001, s. 352).

— „Odmeny za právne služby poskytnuté od 1. novembra 2009 do dnešného dňa“ (faktúra z 2. júna 2010).

15. Pokiaľ ide o DPH, ktorá bola v týchto faktúrach vykázaná, žalobkyňa v konaní vo veci samej uplatnila na portugalskej daňovej správe právo na odpočítanie dane v celkovej výške 8 689,49 eura.

16. Portugalská daňová správa po vykonaní auditu odoprela odpočítanie dane, pretože opisy služieb vo faktúrach nespĺňali požiadavky článku 36 ods. 5 písm. b) CIVA. Žalobkyňa v konaní vo veci samej nato predložila doplňujúce dokumenty, ktoré obsahovali podrobnejšie opisy služieb. Portugalská daňová správa však odpočítanie dane napriek tomu odmietla s odôvodnením, že faktúry naďalej nespĺňajú zákonné požiadavky.

IV – Konanie pred Súdnym dvorom

17. Tribunal Arbitral Tributário (Rozhodcovský súd v daňových veciach, Portugalsko), ktorý teraz vo veci koná, považuje výklad smernice o DPH za rozhodujúci, a preto 17. novembra 2014 predložil Súdnemu dvoru podľa článku 267 ZFEÚ návrh na začatie prejudiciálneho konania o týchto otázkach:

Dovoľuje správny výklad článku 226 bodu 6 smernice o DPH, aby sa opis faktúry, ktorá obsahuje údaj „právne služby poskytnuté od určitého dátumu do dnešného dňa“ alebo len „právne služby poskytnuté do dnešného dňa“, považoval za nedostatočný s prihliadnutím na to, že na základe zásady spolupráce príslušný orgán môže získať doplňujúce informácie, ktoré považuje za potrebné na potvrdenie existencie a podrobných charakteristík transakcií?

18. Žalobkyňa v konaní vo veci samej, Portugalská republika, ako aj Európska komisia predložili Súdnemu dvoru v súvislosti s touto otázkou svoje písomné pripomienky. Na pojednávaní 14. januára 2016 sa vyjadrila Spolková republika Nemecko, Portugalská republika a Komisia.

V – Právne posúdenie

19. Vnútroštátny súd [8] napokon v kontexte veci samej hľadá odpoveď na dve rozdielne otázky.

20. Po prvé treba objasniť, či faktúry, akými sú faktúry v prejednávanom prípade, spĺňajú požiadavky článku 226 smernice o DPH kladené na obsah faktúry (pozri nižšie časť A). Po druhé treba určiť dôsledky vo vzťahu k právu na odpočítanie dane v prípade, ak sú údaje na faktúrach považované za nedostatočné (pozri ďalej nižšie časť B).

A – *O údajoch na faktúre*

21. V prvom rade ihneď vzniká otázka, či faktúry, akými sú faktúry v konaní vo veci samej, spĺňajú požiadavky, ktoré článok 226 smernice o DPH kladie na obsah faktúry.

22. Nevyhnutný obsah faktúry je v prejednávanom prípade záväzne a taxatívne stanovený v článku 226 smernice o DPH. Ustanovenie sa totiž vzťahuje na faktúry, ktoré sa vystavujú podľa článkov 220 a 221 smernice o DPH. Predmetné faktúry museli byť vystavené podľa článku 220 ods. 1, pretože išlo o poskytnutie služieb v prospech zdaniteľnej osoby. Portugalské právo naproti tomu nemôže klásť ďalšie požiadavky na obsah faktúry, ktoré by išli nad rámec ustanovení článku 226 smernice o DPH.

8 — Podľa rozsudku Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta (C-377/13, EU:C:2014:1754, body 22 až 34) Tribunal Arbitral Tributário predstavuje súd v zmysle článku 267 ZFEÚ.

Vyplýva to jednak zo samotného článku 226, podľa ktorého musia faktúry obsahovať „iba“ tam vymenované údaje, a jednak z článku 273 ods. 2 smernice o DPH, podľa ktorého členské štáty na účely výberu dane nesmú stanoviť nijaké ďalšie povinnosti vo vzťahu k vystaveniu faktúry ako tie, ktoré sú už obsiahnuté v smernici o DPH.

23. Ako Portugalská republika správne uviedla, v prejednávanom prípade nie je postačujúce, ak sa vyloží iba článok 226 bod 6 smernice o DPH, na ktorý sa prejudiciálna otázka sústreďuje. V záujme toho, aby sa vnútroštátnemu súdu poskytla užitočná odpoveď v súvislosti s požiadavkami práva Únie [9] kladenými na obsah faktúry, treba v rámci preskúmania zohľadniť okrem toho aj bod 7 tohto článku.

24. Podľa týchto dvoch ustanovení musia faktúry obsahovať tak údaje o „rozsah[u] a druh[u] poskytnutých služieb“ (bod 6), ako aj „dátum, kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo… poskytovanie služieb“ (bod 7).

1. Rozsah a druh poskytnutých služieb

25. V súvislosti s článkom 226 bodom 6 smernice o DPH vzniká otázka, či opisy použité v predmetných faktúrach, čiže formulácia „poskytnuté právne služby“ v rámci určitého obdobia, resp. do určitého dátumu, dostatočne opisujú „druh“ [pozri nižšie písm. a)] a „rozsah“ [pozri nižšie písm. b)] poskytnutých služieb.

a) O druhu poskytnutých služieb

26. Požiadavkami článku 226 bodu 6 smernice o DPH týkajúcimi sa opisu „druh[u]“ plnenia sa Súdny dvor zaoberal doposiaľ iba v jednej jedinej veci, a to vo vzťahu k dodaniu tovaru. V prípade tovaru totiž článok 226 bod 6 vyžaduje rovnako ako pri poskytnutých službách uvedenie ich „druh[u]“. Z tejto judikatúry vyplýva, že v tejto súvislosti neexistuje povinnosť uviesť na faktúre ušné štítky dodaných zvierat [10], čo by umožnilo jednoznačnú identifikáciu každého jedného dodaného tovaru na základe údajov na faktúre.

27. Z toho treba v prvom rade vyvodiť záver, že údaje na faktúre podľa článku 226 bodu 6 smernice o DPH nemusia obsahovať všetky dostupné informácie o dodanom tovare alebo o poskytnutých službách. Vyplýva to už zo samotného znenia, ktoré hovorí iba o „druh[u]“ tovaru, resp. poskytnutých služieb, nevyžaduje však presný opis tovaru alebo poskytnutých služieb.

28. Ak teda na faktúre nemusia byť uvedené všetky dostupné informácie týkajúce sa poskytnutých služieb, predsa vzniká otázka, koľko informácií je potrebných na to, aby bol „druh“ poskytnutých služieb dostatočne opísaný. Predstavuje teda – vo vzťahu k prejednávanému prípadu – už súhrn všetkých právnych služieb takýto druh alebo treba ďalej rozlišovať medzi rôznymi druhmi právnych služieb?

29. Odpoveď na túto otázku nemožno odvodiť ani zo znenia, ani zo systematiky článku 226 bodu 6 smernice o DPH. Vysvetliť ju preto treba vzhľadom na účel tohto údaja na faktúre.

30. Daný účel údaja na faktúre opätovne súvisí s funkciou, ktorú faktúra plní v daňovom systéme DPH. Z odôvodnenia 46 smernice o DPH možno odvodiť, že vystavenie faktúr slúži vykonaniu kontroly zo strany daňových správ členských štátov. Na účely umožnenia takýchto kontrol majú zdaniteľné osoby podľa článku 244 smernice o DPH povinnosť uchovať všetky faktúry, ktoré prijali, ako aj kópie všetkých faktúr, ktoré vyhotovili.

9 — Pozri okrem iného rozsudky Viessmann (C-280/91, EU:C:1993:103, bod 17), Ville d'Ottignies-Louvain-la-Neuve a i. (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 — Rozsudok Evita-K (C-78/12, EU:C:2013:486, body 52 a 53).

31. Vo svetle tohto cieľa účel každého jedného údaja na faktúre súvisí priamo s otázkou, čo všetko môžu daňové správy na základe určitej faktúry kontrolovať.

i) Kontrola platby príslušnej dane

32. Faktúra slúži v prvom rade na kontrolu toho, či osoba, ktorá vystavila faktúru, zaplatila daň.

33. Vyplýva to z článku 178 písm. a) smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia môže príjemca uplatniť svoje právo na odpočítanie dane len vtedy, ak má faktúru. Táto požiadavka vedie podľa judikatúry k zabezpečeniu výberu DPH a jej preskúmania.[11] Na základe tejto právnej úpravy sa totiž odpočítanie dane poskytuje len vtedy, ak má daňová správa popri faktúre prístup aj k dokladu, ktorý na základe povinných údajov uvedených v článku 226 smernice o DPH obsahuje informácie potrebné na to, aby bola zabezpečená príslušná platba DPH osobou, ktorá vystavila faktúru. Takýto prístup k osobe, ktorá vystavila faktúru, sa pritom opiera o článok 203 smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre, nezávisle od toho, či vôbec vzniká zdaniteľná udalosť, najmä či vôbec boli poskytnuté nejaké služby.[12] Daňovú správu to v takomto prípade ušetrí od príslušného dokazovania.

34. Faktúra predstavuje pre správcu dane akúsi záruku tým, že spája odpočítanie dane určitým spôsobom s platbou DPH.[13] Faktúra, bez ktorej nemožno vykonať odpočítanie dane, totiž dáva správcovi dane aspoň možnosť, aby si u osoby, ktorá vystavila faktúru, zabezpečil krytie na sumu zodpovedajúcu odpočítaniu dane tým, že daňová správa u tejto osoby preskúma platbu príslušnej dane.

35. Na účely takejto záruky sú však potrebné len určité údaje na faktúre, najmä úplné meno a adresa zdaniteľnej osoby, ktorá poskytla službu (článok 226 bod 5 smernice o DPH), a subsidiárne aj jeho identifikačné číslo pre DPH (bod 3). Naproti tomu špecifikácia „druhu“ služby na faktúre nie je potrebná na účely samotnej kontroly, či osoba, ktorá vystavila faktúru, zaplatila daň. Ako totiž bolo uvedené, osoba, ktorá vystavila faktúru, podľa článku 203 smernice o DPH v každom prípade platí daň uvedenú na faktúre, ktorú si príjemca faktúry uplatní na účely odpočítania dane. Spojitosť medzi faktúrou a fakticky poskytnutou službou v tejto súvislosti vôbec nie je potrebná.

36. Okolnosť, že medzi povinné údaje na faktúre tak podľa článku 226 smernice o DPH zjavne patria aj údaje, ktoré nie sú potrebné na kontrolu samotnej platby dane, svedčí jasne o tom, že funkcia faktúry sa tým nevyčerpáva. K týmto údajom patrí nielen druh dodaného tovaru, resp. poskytnutých služieb (bod 6), ale predovšetkým aj uvedenie dátumu poskytnutia služby (bod 7), základu dane (bod 8), uplatnenej sadzby dane (bod 9), resp. uplatneného oslobodenia od dane (bod 11).

37. Úlohou týchto a ďalších údajov je – ako vyplýva z prípravných prác právneho predpisu[14] – uviesť na faktúre „všetky informácie týkajúce sa uplatniteľnej právnej úpravy DPH“.

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

12 — Osoba, ktorá vystavila faktúru, sa však môže za určitých okolností znovu oslobodiť od tejto povinnosti zaplatiť daň, pozri okrem iného rozsudok Schmeink & Cofreth a Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469).

13 — Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky Stroj 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 — Pozri odôvodnenie 1 k návrhu smernice Rady, ktorou sa mení smernica 77/388/EHS s cieľom zjednodušenia, modernizácie a harmonizácie podmienok vystavovania faktúr v súvislosti s DPH [KOM(2000)650 v konečnom znení], ktorý viedol k prijatiu smernice 2001/115/ES (pozri bod 8 vyššie), ako aj stanovisko Hospodárskeho a sociálneho výboru k tomuto návrhu, bod 1.1.1 (Ú. v. ES C 193, s. 53).

38. Tieto dodatočné údaje teda daňovým správam členských štátov umožňujú kontrolu toho, či osoba, ktorá vystavila faktúru, vypočítala aj *príslušnú* daň vzťahujúcu sa na jej službu. Na základe týchto údajov totiž môžu daňové správy členských štátov najmä preskúmať, či osoba, ktorá vystavila faktúru, uviedla miesto dodania (článok 31 a nasl. smernice o DPH), základ dane (článok 72 a nasl.) a sadzbu dane (článok 93 a nasl.) v súlade s právnymi predpismi, či správne považovala za uplatniteľné oslobodenie od dane (článok 131 a nasl.) alebo oprávnene vychádzala z toho, že nie ona, ale príjemca služby je povinný zaplatiť DPH (článok 192a a nasl.).

39. Na účely takejto kontroly je teda potrebný aj opis poskytnutej služby na faktúre. Príslušná daň totiž vo viacerých aspektoch závisí od obsahu poskytnutého plnenia, keďže aj osobitné úpravy týkajúce sa miesta plnenia, sadzby dane, oslobodenia od dane atď. sa často riadia obsahom plnenia. „Druh“ plnenia preto musí byť na faktúre opísaný s takou presnosťou, aby bolo možné posúdiť uplatnenie správnej sadzby dane, oslobodenia od dane alebo inej osobitnej úpravy. [15]

40. Podľa týchto kritérií sa zdá, že v prejednávanom prípade zvolený opis „právne služby“ je postačujúci na účely kontroly správneho výpočtu dane. Nie je mi totiž známa nijaká platná právna úprava Únie týkajúca sa DPH, ktorá by určenie príslušnej dane robila závislou od druhu právnych služieb. [16]

41. Portugalská republika však uviedla, že podrobný opis druhu právnych služieb je v prejednávanom prípade potrebný preto, lebo portugalské právo – na rozdiel od smernice o DPH, avšak na základe doložky o ochrane predchádzajúceho stavu v jej článku 113 – stanovuje zníženú sadzbu dane pre určité právne služby. Zo všeobecného opisu „právne služby“ tak nie je zjavné, či sa v prípade plnení uplatňuje normálna sadzba dane alebo znížená sadzba dane.

42. V prípade, ak sa toto tvrdenie zhoduje s vnútroštátnym právom, ktoré sa má uplatniť v konaní vo veci samej – pričom objasnenie tejto otázky prináleží výlučne vnútroštátnemu súdu –, vyplývalo by z toho, že opis druhu služby v prejednávanom prípade nebol postačujúci na to, aby umožnil kontrolu správneho výpočtu dane.

43. Je pravda, že tento výsledok by bol v určitom rozpore s cieľom, ktorý Rada sledovala zavedením ustanovení o povinných údajoch na faktúre, aby bol „vypracovan[ý] [harmonizovaný] zoznam… údajov, ktoré musia byť uvedené na faktúrach“, „s cieľom zabezpečiť, aby správne fungoval vnútorný trh“ [17]. Od poskytovateľa právnych služieb sa totiž vyžadujú údaje o druhu služieb, ktorých podrobnosť je rozdielna vždy v závislosti od toho, či sa miesto plnenia nachádza v Portugalsku alebo v inom členskom štáte.

44. Napokon je to však iba dôsledok existencie rozdielnych ustanovení o znížených sadzbách DPH v členských štátoch. Netýka sa to iba prípadu ochrany predchádzajúceho stavu znížených sadzieb dane podľa článku 113 smernice o DPH, ktorý uviedla Portugalská republika v prejednávanej veci. Aj uplatnenie skutkových stavov pre znížené sadzby dane, stanovených v celej Únii podľa článku 98 a prílohy III smernice o DPH, patrí do výhradnej právomoci každého členského štátu. Príčinou prípadných nezhôd na vnútornom trhu v oblasti faktúr preto nie sú požiadavky kladené na obsah faktúry, ale chýbajúca harmonizácia v oblasti znížených sadzieb dane.

15 — Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci Bockemühl (C-90/02, EU:C:2003:585, bod 73).

16 — Aj uplatnenie článku 47 smernice o DPH, ktorý pre „poskytovanie služieb vzťahujúcich sa na nehnuteľný majetok“ stanovuje odlišné miesto poskytovania služieb, považujem za vylúčené od počiatku, pretože som presvedčená, že na samotné právne služby súvisiace s predajom nehnuteľného majetku sa toto ustanovenie nevzťahuje, pozri moje návrhy vo veci RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, body 37 až 40).

17 — Pozri odôvodnenie 4 smernice 2001/115 (pozri bod 8 vyššie).

45. Pokiaľ by mal teda vnútroštátny súd konštatovať, že portugalské právo stanovuje v konaní vo veci samej zníženú sadzbu dane pre určité právne služby, všeobecná formulácia na faktúre „poskytnuté právne služby“ by nespĺňala požiadavky, ktoré kladie článok 226 bod 6 smernice o DPH na uvedenie „druhu“ služby.

ii) Kontrola práva na odpočítanie dane

46. Faktúra a jej obsah slúžia okrem toho nielen na kontrolu platby príslušnej dane osobou, ktorá vystavila faktúru. Ako vyplýva aj z prípravných prác týkajúcich sa článku 226 smernice o DPH, úlohou faktúry je navyše „odôvodňovať“ odpočítanie dane zo strany príjemcu. [18]

47. Daňová správa môže teda aj príjemcu faktúry kontrolovať vo vzťahu k jeho právu na odpočítanie dane. Vzniká tak otázka, či z tejto kontrolnej úlohy vyplývajú ešte ďalšie požiadavky vzťahujúce sa na presnosť opisu služieb na faktúre.

48. Kontrola práva na odpočítanie dane začína preskúmaním toho, či príjemca faktúry vôbec má faktúru. Je to určitou zárukou toho, že odpočítané plnenie bolo skutočne vykonané, [19] čo je predpokladom existencie práva na odpočítanie dane. [20] Ako už totiž bolo uvedené, [21] DPH platí podľa článku 203 smernice o DPH každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre. Na základe toho vzniká osobe vystavujúcej faktúru určitá prekážka, ktorá jej bráni vystaviť faktúru na vôbec neposkytnuté plnenie. Na účely tejto kontrolnej funkcie faktúry je však uvedenie druhu poskytnutej služby rovnako nepotrebné ako na účely kontroly samotnej platby DPH. Prekážka vystavenia faktúry na fiktívne plnenie totiž spočíva v povinnosti zaplatiť daň podľa článku 203 smernice o DPH, ktorá, ako bolo uvedené, nie je závislá od opisu plnenia. [22]

49. Kontrola toho, či osoba, ktorá vystavila faktúru, aj *správne* uviedla DPH na faktúre, čo už bolo uvedené ako jeden z účelov faktúry, [23] navyše zároveň slúži preskúmaniu správnej výšky príslušného odpočítania dane. Z toho však rovnako ako z doposiaľ uvedeného nevyplývajú nijaké ďalšie požiadavky vzťahujúce sa na opis druhu poskytnutej služby.

50. Takéto ďalšie požiadavky by však mohli vzniknúť v prípade, ak na základe údajov na faktúre treba podrobiť kontrole ďalší predpoklad odpočítania dane, konkrétne skutočné alebo zamýšľané [24] použitie prijatých plnení na účely zdaniteľných transakcií, ktoré vyžaduje článok 168 písm. a) smernice o DPH.

51. Tak Portugalská republika, ako aj Komisia zastávajú v tejto súvislosti v prejednávanom konaní názor, že opis plnenia na faktúre musí byť natoľko podrobný, aby bolo možné preskúmať, či je plnenie určené pre ekonomickú činnosť príjemcu faktúry, z ktorej potom vyplývajú zdaniteľné transakcie oprávňujúce na odpočítanie dane.

52. S týmto stanoviskom však nesúhlasím.

53. V prvom rade vôbec nie je možné opísať plnenie na faktúre tak podrobne, aby jeho súkromný alebo ekonomický charakter vyplýval už zo samotného opisu plnenia. Ak ide napríklad o ceruzku, ani najpodrobnejší opis výrobcu, druhu, vlastností a zloženia ceruzky neodpovedá na otázku, či sa v skutočnosti používa na súkromné účely alebo v rámci ekonomickej činnosti. Právo na odpočítanie

18 — Pozri dôkazy citované v poznámke pod čiarou 14.

19 — Pozri v tomto zmysle rozsudok Reisdorf (C-85/95, EU:C:1996:466, bod 29).

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

21 — Pozri bod 33 vyššie.

22 — Pozri bod 35 vyššie.

23 — Pozri body 37 až 39 vyššie.

24 — Rozsudok Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, bod 27 a tam citovaná judikatúra).

dane v tejto súvislosti nemožno kontrolovať na základe faktúry, keďže v zásade každý predmet plnenia prichádza do úvahy tak na súkromné, ako aj na ekonomické použitie. Platí to dokonca aj pri zjavne súkromných službách, ako napríklad pri návšteve kina, ktoré môžu v konkrétnom prípade rovnako slúžiť na výkon určitých ekonomických činností.

54. Ani v prejednávanom prípade nevidím, ako by mohol podrobnejší, ale – vzhľadom na kontext faktúry – primerane stručný opis „poskytnuté právne služby“ poskytnúť jednoznačnú odpoveď na otázku, či sú tieto služby použité na účely ekonomickej činnosti žalobkyne v konaní vo veci samej. Dokonca ani Portugalskou republikou alternatívne navrhnuté opisy ako napríklad „zastúpenie v súdnom konaní X pred súdom Y“ by nevyhoveli požiadavke umožniť takéto preskúmanie. Na účely posúdenia práva na odpočítanie dane by sa totiž muselo tak či tak zistiť, čo je predmetom súdneho konania X.

55. Vzniknuté pochybnosti vo vzťahu k použitiu plnenia na ekonomickú činnosť príjemcu tak možno napokon úplne odstrániť v rámci preskúmania iba prostredníctvom doplňujúcich dôkazných prostriedkov.

56. Je pravda, že spravidla bude vo vlastnom záujme príjemcu faktúry, aby od osoby, ktorá vystavila faktúru, vyžadoval čo najpodrobnejší opis plnenia v záujme zníženia nákladov, ktoré vzniknú v dôsledku zadováženia doplňujúcich dôkazných prostriedkov v prípade preskúmania zo strany daňovej správy. Tento podnet k podrobnejšiemu opisu plnenia však existuje bez toho, aby neurčité požiadavky kladené na presnosť opisu plnenia – ako napríklad formulácia „v závislosti od okolností konkrétneho prípadu“ – z právneho hľadiska bránili výkonu práva na odpočítanie dane. Práve z dôvodu, že výkon práva na odpočítanie dane podľa článku 178 písm. a) smernice o DPH závisí v zásade od existencie faktúry, ktorá spĺňa požiadavky článku 226, požiadavky kladené na obsah faktúry nemožno neprimerane rozšíriť a musia dodržiavať zásadu právnej istoty. Najmä keď má právna úprava Únie finančné dôsledky – akými sú v prejednávanom prípade poskytnutie alebo odopretie práva na odpočítanie dane – jej uplatnenie musí byť podľa judikatúry pre dotknuté osoby predvídateľné. [25]

57. Z hľadiska kontroly práva príjemcu faktúry na odpočítanie dane tak nevyplývajú nijaké ďalšie požiadavky vo vzťahu k údajom na faktúre o druhu poskytnutých služieb.

iii) Predbežný záver

58. V prejednávanom prípade preto opis poskytnutých služieb na faktúrach v konečnom dôsledku nespĺňa požiadavky článku 226 bodu 6 smernice o DPH kladené na uvedenie „druhu“ poskytnutých služieb len vtedy, ak by vnútroštátny súd konštatoval, že v konaní vo veci samej zníženú sadzbu dane stanovuje portugalské právo iba v prípade určitých právnych služieb.

b) O rozsahu poskytnutých služieb

59. Podľa článku 226 smernice o DPH treba na faktúre uviesť nielen „druh“ poskytnutej služby, ale aj jej „rozsah“. Vzniká tak ďalšia otázka, či údaj „právne služby poskytnuté od určitého dátumu do dnešného dňa“ resp. len „právne služby poskytnuté do dnešného dňa“ dostatočne opisuje rozsah právnych služieb.

60. Rozsah služby udáva jej „množstvo“, ktoré podľa článku 226 smernice o DPH musí byť v prípade dodania tovaru obsiahnuté vo faktúre popri jej „druhu“. Faktúra tak podáva informáciu o tom, *koľko* plnení bolo poskytnutých.

25 — Pozri rozsudok Cabinet Medical Veterinar Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452, bod 34 a tam citovanú judikatúru).

61. Takýto údaj však v prejednávanom prípade chýba.

62. Uvedenie rozsahu služieb nemožno nahradiť ani uvedením časového obdobia, v ktorom boli služby poskytnuté. Nie je preto zjavné, koľko služieb bolo v danom období poskytnutých.

63. Od samostatného uvedenia rozsahu poskytnutých služieb možno upustiť nanajvýš vtedy, ak ich rozsah dostatočne vyplýva už z opisu druhu poskytnutých služieb – vo vzťahu k prejednávanému prípadu napríklad z formulácie „zastúpenie v súdnom konaní X pred súdom Y“. V tomto prípade to však tak nie je. Poskytnuté služby boli totiž, pokiaľ ide o ich druh, opísané nešpecificky ako „právne služby“, takže z tohto opisu nemožno zistiť ich rozsah.

64. Údaje v prejednávanom prípade tak nespĺňajú požiadavky podľa článku 226 bodu 6 smernice o DPH, keďže neuvádzajú rozsah poskytnutých služieb.

2. Dátum poskytnutia služieb

65. Ďalej treba preskúmať, či údaj na faktúre – „právne služby poskytnuté od určitého dátumu do dnešného dňa“, resp. len „právne služby poskytnuté do dnešného dňa“ – spĺňajú požiadavky článku 226 bodu 7 smernice o DPH, podľa ktorého na faktúre treba uviesť dátum, „kedy sa uskutočnilo alebo ukončilo… poskytovanie služieb“.

66. Sporné faktúry obsahovali iba údaj o období, resp. iba dátum ukončenia viacerých právnych služieb, nie však konkrétne údaje o jednotlivých poskytnutých službách. Z tvrdení vnútroštátneho súdu však nevyplýva, že obsahom služby bol iba všeobecný prístup k poradenským službám počas určitého obdobia [26]; skôr treba vychádzať z toho, že malo ísť o odpočítanie jednotlivých konkrétne poskytnutých služieb.

67. Podľa článku 223 smernice o DPH je prípustné, aby sa pre viaceré samostatné služby vystavila jedna súhrnná faktúra. To však nedáva odpoveď na otázku, či v tejto súhrnnej faktúre treba uviesť dátum každej jednotlivej služby alebo je postačujúci údaj o období, v rámci ktorého bolo poskytnutých viacero služieb.

68. Opäť treba vychádzať z účelu tohto údaja na faktúre. Faktúra slúži okrem iného kontrole, či osoba, ktorá vystavila faktúru, zaplatila príslušnú daň. [27] Na tieto účely je potrebný aj dátum poskytnutia služieb. V zásade totiž tento dátum – a nie napríklad dátum vystavenia faktúry – určuje podľa článku 63 smernice o DPH, kedy nastala zdaniteľná udalosť v zmysle článku 62 ods. 1 smernice o DPH a tým aj to, ktoré daňové predpisy sa na túto transakciu vzťahujú z časového hľadiska.

69. Článok 64 ods. 1 smernice o DPH však stanovuje osobitnú úpravu pre služby, ktorých poskytnutie sa „vyúčtováva postupne alebo platí postupne“, o čo zrejme ide aj v prejednávanom prípade. V tejto situácii okamihom vzniku daňovej udalosti nie je dátum poskytnutia každej jednej služby, ale uplynutie obdobia, na ktoré sa vyúčtovanie vzťahuje. Za týchto okolností preto na účely kontroly platby príslušnej DPH nie sú potrebné dátumy všetkých poskytnutých služieb, ale len uvedenie údaju o jednom období.

70. Na účely prejednávaného prípadu to znamená, že údaj „právne služby poskytnuté od určitého dátumu do dnešného dňa“ spĺňa požiadavky článku 226 bodu 7 smernice o DPH, zatiaľ čo údaj „právne služby poskytnuté do dnešného dňa“, ktorý neuvádza dátum začiatku obdobia vyúčtovania, tieto požiadavky nespĺňa.

26 — V súvislosti s touto modelovou situáciou pozri rozsudok Asparuchovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542).

27 — Pozri body 37 a 38 vyššie.

3. Záver

71. V konečnom dôsledku predmetné faktúry po prvé nespĺňajú požiadavky článku 226 bodu 6 smernice o DPH kladené na uvedenie „rozsahu“ poskytnutých služieb, po druhé nespĺňajú požiadavky tohto ustanovenia kladené na uvedenie „druhu“ poskytnutých služieb vtedy, keď portugalské právo stanovuje zníženú sadzbu dane iba pre určité právne služby, a po tretie nespĺňajú požiadavky článku 226 bodu 7 smernice o DPH kladené na uvedenie „dátumu“ poskytnutých služieb, pokiaľ faktúry neobsahujú údaj o začiatku daného obdobia vyúčtovania.

B – *O práve na odpočítanie dane*

72. Po druhé treba objasniť, aké účinky má na uplatnenie práva na odpočítanie dane príjemcom faktúry tá okolnosť, že faktúra neobsahuje všetky údaje vyžadované článkom 226 bodmi 6 a 7 smernice o DPH.

73. Vnútroštátny súd chce najmä vedieť, či na účely výkonu práva na odpočítanie dane je postačujúce, ak príjemca faktúry, ktorý žiada o odpočítanie dane, doplní chýbajúce údaje faktúry inými dokladmi. Podľa portugalského práva má totiž daňová správa možnosť vyžadovať dodatočné informácie od zdaniteľnej osoby, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie dane. Žalobkyňa v konaní vo veci samej takéto doplňujúce informácie portugalskej daňovej správe predložila.

74. Opis sporu vo veci samej zo strany vnútroštátneho súdu chápem tak, že v prejednávanom prípade sú splnené všetky materiálne predpoklady práva na odpočítanie dane stanovené v článku 168 písm. a) smernice o DPH. Jedine faktúra nespĺňa zákonné požiadavky. Treba tak preskúmať, či samotná okolnosť, že faktúra neobsahuje všetky údaje potrebné podľa článku 226 bodov 6 a 7 smernice o DPH, bráni uplatneniu odpočítania dane.

1. Predpoklady uplatnenia práva na odpočítanie dane

75. Na účely odpovede na túto otázku treba vyložiť článok 178 písm. a) smernice o DPH, ktorý upravuje výkon práva na odpočítanie dane. Podľa tohto ustanovenia zdaniteľná osoba „musí mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236“, aby si mohla uplatniť svoje právo na odpočítanie dane vzniknuté na základe článku 168 písm. a).

76. Znenie právnej úpravy je jednoznačné. Aj keď zdaniteľná osoba nemá faktúru spĺňajúcu požiadavky článku 226 smernice o DPH, možno jej priznať právo na odpočítanie dane podľa článku 168 písm. a). Podľa článku 178 písm. a) smernice o DPH si však toto právo nemôže *uplatniť* dovtedy, kým nemá faktúru spĺňajúcu požiadavky článku 226 smernice o DPH.

77. Táto striktná požiadavka riadnej faktúry na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane je zo systematického hľadiska zdôraznená článkom 181 smernice o DPH, ktorý sa týka uplatnenia práva na odpočítanie dane v prípade odplatného nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva podľa článku 168 písm. c). Na to, aby si zdaniteľná osoba mohla uplatniť odpočítanie dane v tomto prípade, musí podľa článku 178 písm. c) takisto „mať faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236“. Podľa článku 181 smernice o DPH však môžu členské štáty umožniť zdaniteľnej osobe, ktorá nemá faktúru vyhotovenú v súlade s článkami 220 až 236, výkon práva na odpočítanie dane. Naproti tomu vo vzťahu k odpočítaniu dane v prípade využívania odplatných služieb, čo je predmetom prejednávaného prípadu, takéto ustanovenie neexistuje. *A contrario* treba vyvodiť záver, že členské štáty majú v celej Únii zakázané umožniť odpočítanie dane v prípade predmetného článku 178 písm. a) smernice DPH, pokiaľ zdaniteľná osoba nemá riadnu faktúru v zmysle článku 226.

78. Aj judikatúra Súdneho dvora v konečnom dôsledku potvrdzuje túto zásadnú nepostrádateľnosť riadnej faktúry na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane v prípade odplatných služieb.

79. Najprv treba odlíšiť prípad chybne vystavenej faktúry od porušenia iných formálnych povinností, ktoré podľa judikatúry nemajú nijaký vplyv na právo na odpočítanie dane, ako napríklad chýbajúca registrácia poskytovateľa na účely DPH [28], resp. príjemcu plnenia [29] alebo porušenie účtovných povinností [30]. V prípadoch takýchto formálnych povinností totiž chýba ustanovenie, akým je ustanovenie článku 178 písm. a) smernice o DPH, ktoré na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane vyžaduje existenciu riadnej faktúry.

80. Na formálne povinnosti týkajúce sa faktúr tak platí osobitná právna situácia. Súdny dvor preto v ustálenej judikatúre aj uplatnenie práva na odpočítanie dane podmieňuje tým, že faktúra musí obsahovať údaje stanovené v článku 226 smernice o DPH. [31] Členské štáty len nesmú toto uplatnenie podmieniť *ďalšími* požiadavkami kladenými na obsah faktúry, ktoré vôbec nie sú stanovené v smernici o DPH. [32]

81. Je pravda, že Súdny dvor v prípade transakcií, ktoré podliehajú systému prenesenia daňovej povinnosti, vo viacerých rozhodnutiach zdôraznil, že odpočítanie dane sa má umožniť, pokiaľ sú splnené materiálne požiadavky, aj keď zdaniteľná osoba nesplnila určité formálne požiadavky, [33] a v tejto súvislosti čiastočne aj údaje na faktúrach zaradil iba ako irelevantné formálne požiadavky. [34]

82. Túto judikatúru však nemožno uplatniť na prejednávaný prípad. Po prvé systém prenesenia daňovej povinnosti predstavuje osobitný prípad, keď je príjemca služby zároveň aj zdaniteľnou osobou a má právo uplatniť si odpočítanie dane. Ak sa však povinnosť platiť DPH a právo na odpočítanie dane zlúči v jednej osobe, potom faktúra nemôže plniť funkcie, ktoré boli opísané na účely prejednávaného prípadu. [35] Po druhé v prípadoch, v ktorých rozhodoval Súdny dvor, na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane, bolo podľa práva Únie potrebné iba „splniť náležitosti ustanovené každým členským štátom“ [36]. Právna úprava Únie o DPH tak na účely týchto prípadov systému prenesenej daňovej povinnosti nestanovovala, že predpokladom uplatnenia práva na odpočítanie dane je existencia riadnej faktúry.

83. V prejednávanom prípade je irelevantná skutočnosť, že Súdny dvor v jednom konkrétnom prípade v rozsudku Polski Trawertyn uvedenú judikatúru, ktorá sa vzťahuje iba na osobitný prípad systému prenesenia daňovej povinnosti, uplatnil na článok 178 písm. a) smernice o DPH, ktorý sa má uplatniť v prejednávanej veci. [37]

84. Súdny dvor chcel totiž v spomínanom rozsudku zjavne iba konštatovať, že v prípade právneho nástupníctva uvedenie právneho predchodcu na faktúre nemôže brániť uplatneniu práva právneho nástupcu na odpočítanie dane. [38] V spomínanom prípade tak síce existujúci, ale nesprávny údaj na faktúre nebol spôsobilý spochybniť uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa článku 178 písm. a) smernice o DPH.

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), ako aj Salomie a Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, body 58 až 61).

30 — Rozsudok 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); v súvislosti s predchádzajúcim právnym stavom pozri tiež rozsudok Petroma Transports a i. (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-Bălgarija Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, bod 71) a Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, bod 35); pozri tiež rozsudok 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 — Pozri body 32 až 57 vyššie.

36 — Podľa článku 18 ods. 1 písm. d) šiestej smernice, resp. článku 178 písm. f) smernice o DPH.

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

38 — Pozri rozsudok Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2012:107, bod 46) s odkazom na návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Cruz Villalón vo veci Polski Trawertyn (C-280/10, EU:C:2011:592, bod 72).

85. V prejednávanom prípade však nejde iba o nesprávny údaj, ale o celkovú neexistenciu potrebných údajov na faktúre. Jedna vec je, ak údaje vyžadované článkom 226 smernice o DPH nie sú uvedené vôbec, resp. nie sú uvedené v dostatočnom rozsahu, a druhá vec je, ak sú síce uvedené, ale sú nesprávne. [39] V prvom prípade nie sú splnené požiadavky článku 178 písm. a) v spojení s článkom 226 smernice o DPH ani z formálneho hľadiska.

86. Okrem toho iba reštriktívne chápanie rozsudku Polski Trawertyn môže zabrániť rozporu s uvedenou ustálenou judikatúrou Súdneho dvora, ktorá na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane vyžaduje existenciu faktúry spĺňajúcej požiadavky článku 226 smernice o DPH. [40]

87. Okolnosť, že v prejednávanom prípade faktúry nespĺňajú požiadavky článku 226 bodov 6 a 7 smernice o DPH, tak podľa článku 178 písm. a) v zásade bráni uplatneniu práva na odpočítanie dane. Na to, aby mohla zdaniteľná osoba uplatniť svoje právo na odpočítanie dane, musí preto v takomto prípade požiadať osobu, ktorá vystavila faktúru, o opravu faktúry. [41]

2. Doplnenie o ďalšie informácie

88. Odhliadnuc od toho vzniká otázka, či predloženie doplňujúcich informácií môže v rámci vykonania auditu nahradiť chýbajúce údaje na faktúre.

a) Faktúra skladajúca sa z viacerých dokladov

89. V tejto súvislosti treba poukázať na možnosť, že dodatočne predložené doklady môžu byť súčasťou faktúry v zmysle článku 226 smernice o DPH.

90. Z ustanovení smernice o DPH totiž nemožno odvodiť, že faktúra sa musí skladať z jedného jediného dokladu. Podľa legálnej definície článku 218 smernice o DPH faktúrou je „každý doklad alebo oznámenie, ktoré sú vyhotovené na papieri alebo elektronicky“, pokiaľ spĺňajú požiadavky kapitoly 3 o „Fakturácii“. Nie je teda vylúčené, aby sa faktúra skladala z viacerých dokladov.

91. V prípade, keď sa faktúra skladá z viacerých dokladov, jeden z dokladov musí obsahovať dostatočný obsahový odkaz na druhý doklad. Vyplýva to zo správneho uplatnenia článku 219 smernice o DPH. Podľa tohto ustanovenia sa za faktúru považuje „každý doklad alebo oznámenie, ktoré mení pôvodnú faktúru a osobitne a jednoznačne sa na ňu vzťahuje“. Ak teda obsah faktúry vyplýva z viacerých dokladov, aspoň v jednom doklade musí byť dostatočný odkaz na druhý doklad. V opačnom prípade by obsah faktúry nevyplýval zo samotnej faktúry, ale zakladal by sa výlučne na tvrdení zdaniteľnej osoby konštatujúcej súvislosť medzi týmito dvoma dokladmi. V tom prípade by však doklady nemohli plniť spomínané kontrolné funkcie faktúry. [42]

92. Na základe týchto kritérií bude musieť vnútroštátny súd v konaní vo veci samej prípadne preskúmať, či doklady predložené žalobkyňou v rámci auditu, pokiaľ tiež pochádzajú od osoby, ktorá vystavila faktúru, možno považovať za súčasť danej faktúry.

39 — Pozri v súvislosti s druhou situáciou tiež rozsudok Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, body 31 a 32) a uznesenie Jagiełło (C-33/13, EU:C:2014:184, bod 42).

40 — Pozri bod 80 vyššie.

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

42 — Pozri body 32 až 57 vyššie.

b) Zásada proporcionality

93. Ak by však vnútroštátny súd konštatoval, že dodatočne predložené doklady sa nepovažujú za súčasť faktúry v zmysle článku 226 smernice o DPH, vznikne otázka, či obsah predmetných neúplných faktúr možno na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane predsa len doplniť o takéto informácie.

94. Už som síce konštatovala, že článok 178 písm. a) smernice o DPH v zásade zakazuje odpočítanie dane bez existencie riadnej faktúry, takže zdaniteľná osoba, ktorá si chce uplatniť odpočítanie dane, musí najprv dostať opravenú faktúru od osoby, ktorá vystavila faktúru. [43] Pri výklade tohto ustanovenia však treba zohľadniť aj zásadu proporcionality. [44] Podľa tejto zásady právna úprava inštitúcií Únie nesmie prekročiť hranice toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie jej cieľa. [45]

95. Ak v prípade, akým je prejednávaný prípad, nie sú spochybnené materiálne predpoklady práva na odpočítanie dane vyplývajúce z článku 168 písm. a) smernice o DPH z dôvodu predloženia doplňujúcich informácií, potom požiadavka dodatočne vyplývajúca z článku 178 písm. a), ktorou je existencia faktúry spĺňajúcej požiadavky článku 226, musí slúžiť inému konkrétnemu cieľu a nesmie neprimerane zaťažovať zdaniteľnú osobu.

96. Najprv treba konštatovať, že v situácii, v ktorej existencia materiálnych predpokladov odpočítania dane už nie je spochybnená, kontrolná funkcia faktúry je zjavne zastaraná v rozsahu, v akom má slúžiť kontrole práva na odpočítanie dane. [46] V tejto súvislosti by teda bolo neprimerané vyžadovať od zdaniteľnej osoby, ktorá si uplatňuje právo na odpočítanie dane, aby získala doplnenie faktúry od osoby, ktorá vystavila faktúru.

97. Faktúra však, ako bolo možné vidieť, slúži aj na kontrolu toho, či osoba, ktorá vystavila faktúru, zaplatila príslušnú DPH. [47] V prejednávanom prípade má osoba, ktorá vystavila faktúru, iba kópiu faktúry, ktorá nespĺňa požiadavky článku 226 smernice o DPH. Faktúra a najmä jej oprava plní v tejto súvislosti ešte jednu kontrolnú funkciu. Na jednej strane je totiž osoba, ktorá vystavila faktúru, prostredníctvom žiadosti príjemcu faktúry o jej opravu sama nabádaná ku kontrole toho, či na fakturované plnenie správne uplatnila daň. Na druhej strane na základe opravy faktúry získajú aj daňové orgány príslušné pre osobu, ktorá vystavila faktúru, lepší základ na preskúmanie toho, či osoba, ktorá vystavila faktúru, správne zdanila svoje plnenie.

98. Vzhľadom na túto kontrolnú funkciu faktúry vo vzťahu k osobe, ktorá vystavila faktúru, je preto aj v prípade, akým je prejednávaný prípad, v zásade primerané, keď musí zdaniteľná osoba na účely uplatnenia svojho práva na odpočítanie dane získať od svojho zmluvného partnera opravu faktúry. Platí to zakaždým vtedy, keď požiadavka takejto opravy nevedie k zmene obsahu práva na odpočítanie dane. V tejto súvislosti môže byť za určitých okolností potrebné iné posúdenie, ak by Súdny dvor v inej súbežne prebiehajúcej veci [48] dospel k záveru, že oprava faktúry – *prima facie v* rozpore s článkom 167 smernice o DPH – môže mať za následok aj neskoršiu splatnosť práva na odpočítanie dane. [49]

43 — Pozri bod 87 vyššie.

44 — Pozri v súvislosti s požiadavkou výkladu, ktorý je v súlade s primárnym právom, len rozsudky Sturgeon a i. (C-402/07, EU:C:2009:716, bod 48), Chatzi (C-149/10, EU:C:2010:534, bod 43), Orfej Bălgarija (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 32) a Komisia/Strack (C-579/12 RX-II, EU:C:2013:570, bod 40).

45 — Pozri okrem iného rozsudky Omega Air a i. (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 — Pozri body 46 až 57 vyššie.

47 — Pozri body 32 až 45 vyššie.

48 — Vec Senatex (C-518/14; Ú. v. EÚ C 34, 2015, s. 12).

49 — Napríklad na základe právomocí členských štátov podľa článkov 180 a 182 smernice o DPH.

99. Nezávisle od toho však môže vzniknúť výnimka z potreby opraviť faktúru na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane v prípade, keď oprava faktúry už nemôže splniť kontrolnú funkciu vo vzťahu k osobe, ktorá vystavila faktúru. O takúto situáciu ide najmä vtedy, keď bola spoločnosť, ktorá vystavila faktúru, už zlikvidovaná z dôvodu nemajetnosti. V tomto prípade sa stáva kontrola platby príslušnej DPH osobou, ktorá vystavila faktúru, zbytočná. Lipnutie na nezmyselnej oprave by bolo neprimerané.[50] V prejednávanom prípade netreba rozhodnúť o otázke, či to platí rovnako aj vtedy, keď osoba, ktorá vystavila faktúru, odoprie vykonanie opravy.

100. Podľa tvrdení vnútroštátneho súdu totiž neexistujú nijaké dôkazy svedčiace o takýchto výnimočných prípadoch. V prejednávanom prípade preto nie je neprimerané vyžadovať od žalobkyne v konaní vo veci samej na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane, aby od osoby, ktorá vystavila faktúru, získala opravu faktúry, ktorá bude spĺňať požiadavky článku 226 smernice o DPH.

3. Záver

101. V konečnom dôsledku preto treba konštatovať, že podľa článku 178 písm. a) smernice o DPH na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane v zásade nepostačuje, ak príjemca faktúry, ktorý žiada o odpočítanie dane, doplní chýbajúce údaje na faktúre inými informáciami, ak pritom nejde o doklady, ktoré sami tvoria súčasť faktúry. Inak je to iba v prípade, keby oprava faktúry už nemohla plniť svoju kontrolnú funkciu vo vzťahu k osobe, ktorá vystavila faktúru.

VI – Návrh

102. Na základe doposiaľ uvedeného navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku, ktorú položil Tribunal Arbitral Tributário (Rozhodcovský súd v daňových veciach, Portugalsko), takto:

1. Faktúra, ktorá ako údaj o druhu služieb obsahuje iba opis „poskytnuté právne služby“, spĺňa požiadavky článku 226 bodu 6 smernice 2006/112/ES, s výnimkou prípadu, keď vnútroštátne právo stanovuje v súlade s právom Únie odlišný systém zdaňovania daňou z pridanej hodnoty vo vzťahu k určitým právnym službám.

2. Faktúra, ktorá ako údaj o rozsahu služieb obsahuje iba opis „právne služby poskytnuté od určitého dátumu do dnešného dňa“ alebo „právne služby poskytnuté do dnešného dňa“, nespĺňa požiadavky článku 226 bodu 6 smernice 2006/112/ES.

3. Faktúra, ktorá ako údaj o dátume poskytnutia služieb obsahuje iba opis „právne služby poskytnuté do dnešného dňa“, nespĺňa požiadavky článku 226 bodu 7 smernice 2006/112/ES.

4. Podľa článku 178 písm. a) smernice 2006/112/ES na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane v zásade nepostačuje, ak príjemca faktúry, ktorý žiada o odpočítanie dane, doplní údaje chýbajúce na faktúre v rozpore s článkom 226 ods. 6 a 7 smernice 2006/112/ES inými informáciami, ak pritom nejde o doklady, ktoré sami tvoria súčasť faktúry. Bez opravy faktúry je uplatnenie práva na odpočítanie dane možné v prípade, keď oprava faktúry už nemôže plniť svoju kontrolnú funkciu vo vzťahu k osobe, ktorá faktúru vystavila.

50 — Závery rozsudku Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50) s tým nie sú v rozpore, keďže tam išlo iba navonok o účinky nesprávnej faktúry, v skutočnosti sa však prejednávali materiálne predpoklady odpočítania dane.