

DPH

335/27.04.11 - Nárok na odpočet DPH z daňového dokladu od neplátce a promítnutí rozsudku SDEU z případu Dankowski

PŘÍSPĚVEK UZAVŘEN

Předkládá: JUDr. Ing. Václav Pátek, daňový poradce 2279, advokát 13139

Tento příspěvek byl zpracován na základě publikovaného rozsudku Soudního dvora EU (dále jen „SDEU“) ze dne 22. 12.2010, C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi, (dále jen „Dankowski“).

I. Výchozí skutečnosti předkládaného příspěvku

Podstatou výkladu příslušných ustanovení zákona o DPH jsou závěry SDEU v případě Dankowski, dle kterých:

- 1) Článek 18 odst. 1 písm. a) a čl. 22 odst. 3 písm. b) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 2006/18/ES ze dne 14. února 2006, musí být vykládány v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet DPH odvedené za služby poskytnuté jinou osobou povinnou k dani, která není registrována k DPH, pokud příslušné faktury obsahují veškeré údaje požadované uvedeným čl. 22 odst. 3 písm. b), především pak údaje, které jsou nezbytné k identifikaci osoby, která uvedené faktury vystavila, a povahy poskytovaných služeb.
- 2) Článek 17 odst. 6 šesté směrnice 77/388/EHS, ve znění směrnice 2006/18, musí být vykládán v tom smyslu, že brání vnitrostátním právním předpisům, které vylučují nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani, která je poskytovatelem služeb, v případě, že posledně uvedená není pro účely této daně registrována.

Šestá směrnice 77/388/EHS byla nahrazena směrnicí 2004/112/ES ze dne 28. 11. 2006, o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „recast“). Není sporu o tom, že podstata závěrů SDEU, která se dotýká výkladu šesté směrnice je platná i pro recast.

Podle ustanovení § 73 zákona o DPH je nárok na odpočet DPH na vstupu, **pokud je daňový doklad vystaven plátcem**. Plátcem dle ustanovení § 4 odst. 1 písm. s) ZDPH ve znění do 31. 3. 2011 je osoba povinná k dani, o které tak stanoví zákon v § 94, nebo osoba, která byla registrována dle § 95a (stejně závěry jsou i ve smyslu novely zákona o DPH, zákona č. 47/2011 Sb., účinné od 1. 4. 2011). Výkladový problém je spatřován v definici pojmu plátce v zákoně o DPH pro situace, ve kterých směrnice EU používá pojem osoba povinná k dani.

Problém výkladu zákona o DPH ve světle Dankowski může nastat celkem ve třech možných situacích:

1. Pokud osoba povinná k dani přijme službu ve smyslu ustanovení § 9 odst. 1, stává se podle ustanovení § 94 odst. 8 plátcem ke dni přijetí této služby. Osvědčení o registraci bude v těchto případech vždy pozdějšího data. Osvědčení by mělo být rázu deklaratorního. Zápis do seznamu plátců DPH bude prováděn zpětně. Výkladový problém oprávněnosti nároku na odpočet daně na vstupu nastává, pokud takováto osoba uskuteční po přijetí služby dle § 9 odst. 1 tuzemské plnění podléhající dani, vystaví ve prospěch jiného plátce daňový doklad s uvedením DPH.
2. Pokud osoba povinná k dani překročí obrat pro registraci plátce daně podle § 6 a nesplní registrační povinnost podle § 95 odst. 2, stává se plátcem datem účinnosti registrace uvedeným na rozhodnutí o registraci. Registrace k dani je v tomto případě konstitutivním rozhodnutím. Výkladový problém nastává, pokud takováto osoba uskuteční po překročení obratu tuzemské plnění podléhající dani, vystaví ve prospěch jiného plátce daňový doklad s uvedením DPH.
3. Pokud osoba povinná k dani nepřekročí obrat pro registraci plátce daně podle § 6, je stále osobou povinnou k dani, avšak její plnění je osvobozené od daně. Otázkou je, jaké dopady má, pokud osoba povinná k dani, která dosud nepřekročila obrat, vystaví za uskutečněné zdanitelné plnění daňový doklad s uvedením DPH.

Evidenci plátců DPH vede správce daně a ověřování plátců je možné na webovém portálu MF, kde zjištěné údaje mají pouze informativní charakter.
http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPH1&poc_dic=2

Plátců daně z přidané hodnoty - DPH

Hledání plátců DPH podle zadaných daňových identifikačních čísel (DIČ).
Do vstupního pole zadejte kmenový kód DIČ jednotlivých plátců daně.

CZ

CZ

Hledej

Obnovit původní

Počet DIČ k zadání: 2 Zobraz

[Nápověda](#)

II. Analýza problému a výkladové možnosti

Osoby povinné k dani, které přijmou službu dle § 9 odst. 1 (viz situace dle bodu 1.) se v evidenci plátců DPH ke dni účinnosti registrace neobjeví. Co se týče osob povinných k dani, které překročí obrat dle § 6 a nesplní svoji registrační povinnost, lze jednoznačně odvodit, že v registru plátců DPH se objeví nejdříve k datu účinnosti jejich registrace. V obou případech se tedy v registru plátců neobjeví osoba povinná k dani, ač

uskutečnila zdanitelné plnění, které podléhá DPH. **Pokud osoba povinná k dani není uvedena v registru plátců DPH, neznamená to, že tato osoba není plátcem DPH.** Ve smyslu rozhodnutí SDEU v případě Dankowski musí plátce daně mít nárok na odpočet daně na vstupu, pokud přijal zdanitelné plnění, které je předmětem daně (není od daně osvobozené) a má daňový doklad vystavený osobou povinnou k dani. Z výše uvedených možných situací lze učinit závěry, že **v případech ad body 1.) a 2.) výše musí mít osoba povinná k dani, která přijme zdanitelné plnění a poskytovatel vystaví daňový doklad, nárok na odpočet daně na vstupu** (při splnění podmínky použití při uskutečňování své ekonomické činnosti a příslušných pravidel pro uplatnění nároku na odpočet DPH na vstupu) **i když poskytovatel plnění není uveden v registru plátců DPH.**

Co se týče situace dle bodu 3.) výše, tak osoba povinná k dani, pokud nepřekročí stanovený obrát v § 6 ZDPH, případně není registrována jako dobrovolný plátce daně, uskutečňuje plnění osvobozená od daně. Plátce, pokud přijme plnění od daně osvobozené, nemá nárok na odpočet daně, i když poskytovatel plnění, tj. osoba povinná k dani, ale neregistrovaná jako plátce daně, vystavil za uskutečněné plnění daňový doklad.

III. Závěr a návrh řešení

Plátce má nárok na odpočet daně na vstupu z plnění přijatého od osoby povinné k dani, i když tato osoba není k dani registrována. Tento závěr platí za situace, kdy osoba povinná k dani se stala plátcem ze zákona ve smyslu ustanovení § 94 odst. 8 (resp. odst. 6) ZDPH a za situace, kdy osoba povinná k dani překročila zákonem stanovený obrát.

Při nejbližší novelizaci zákona o DPH by měla být příslušná ustanovení dotýkající se této problematiky upravena.

Po projednání na KV doporučujeme závěry vhodným způsobem publikovat.

Stanovisko Generálního finančního ředitelství :

K situaci podle bodu 1:

Zákon o DPH poměrně jednoznačně stanoví, že v popsáných případech se osoba povinná k dani stává plátcem již ke dni přijetí služby od osoby neusazené v tuzemsku (§ 94 odst. 8), a již z této služby je povinna přiznat a zaplatit daň. Tento den je dnem vzniku „plátcovství“, tehdy jí vznikly povinnosti i práva náležející plátcům ze zákona. Proto není sporu o tom, že pokud takováto osoba po přijetí výše zmíněné služby uskuteční ve prospěch jiného plátce zdanitelné plnění má povinnost uplatnit daň a příjemce těchto plnění má nárok na odpočet při dodržení podmínek podle § 72 a § 73 ZDPH.

GFŘ má za to, že v této situaci jde o postup v souladu s dikcí zákona o DPH i s komunitárním právem a v zásadě není důvod ani podmínky pro aplikaci předmětného rozsudku.

Pro doplnění nutno uvést, že takto se postupuje i pro jiné případy registrace podle § 94 ZSDP s výjimkou povinné registrace v důsledku překročení obratu podle § 94 odst. 1 a 2 písm. a) ZDPH.

K situaci podle bodu 2:

Pod tímto bodem v příspěvku popsaná situace je z pohledu posouzení dopadů judikátu Dankowski klíčová a v zásadě jediná sporná z pozice platného textu zákona o DPH resp. zde zakotvené systematiky institutu plátcovství a registrace k plátcovství. Právě pro tuto je zmíněný judikát v mnohém překvapivý a to nejen pro úpravu v ČR. Nelze však již zde neuvést, že závěry v judikátu vyslovené jsou poměrně úzce stavěny na konkrétní okolnosti a podmínky (např. konstatování nároku na odpočet daně, která měla být odvedena u plnění, která byla zdanitelná; nebo obdobně vazba na existenci faktury s veškerými nutnými údaji).

Obecně nutno připustit vliv judikátu na předmětnou situaci, kdy jde o nárok na odpočet daně z plnění uskutečněné osobou povinnou k dani, která překročila zákonem stanovený obrat pro registraci, avšak dosud nebyla registrována jako plátce DPH, ačkoli již být měla a vystavila doklad se všemi náležitostmi daňového dokladu, s výjimkou uvedení DIČ plátce, ale s uvedením DIČ osoby povinné k dani. Tzn. že za předpokladu splnění definovaných podmínek, lze nárok na odpočet uplatnit od okamžiku, kdy měla být osoba povinná k dani registrovaná za plátce DPH, kdyby splnila svoji registrační povinnost.

Ve vztahu k nároku na odpočet daně u příjemce zdanitelného plnění je pak patrné, že v tomto případě jsou naplněny podmínky rozhodnutí ESD C-438/09, Bogusław Juliusz Dankowski. Plnění uskutečnila osoba povinná k dani, která nesplnila registrační povinnost. V souladu s neutralitou systému daně z přidané hodnoty, by měl správce daně uznat u příjemce plnění nárok na odpočet daně, a to v případě, že jsou splněny podmínky nároku na odpočet daně. Příjemce musí mj. mít doklad se všemi náležitostmi daňového dokladu (kromě DIČ plátce jako poskytovatele zdanitelného plnění), tedy s tím faktem, že doklad nevystavil registrovaný plátce, ale osoba povinná k dani, která se měla stát plátcem z důvodu překročení hranice obratu pro povinnou registraci k DPH.

S postupem v souladu s tímto rozsudkem ESD lze souhlasit pouze pokud jsou splněny všechny podmínky v rozsudku uvedené a mj. pokud nejde o zneužití zákona, není pochyb o uskutečněném zdanitelném plnění a není pochyb, že jej uskutečnila uvedená osoba.

Uvedení dodavatele v registru plátců v momentě poskytnutí resp. přijetí plnění skutečně nepatří mezi podmínky pro uplatnění nároku na odpočet stanovené zákonem o DPH. S ohledem na zavedená pravidla a funkci registru plátců je ovšem legitimě očekávatelné, že v případech, kdy poskytovatel plnění uvedený na dokladu v registru plátců DPH uveden není, bude daňový status poskytovatele z pozice podmínek pro uplatnění nároku na odpočet předmětem možného zpochybnění a následného dokazování. Tohoto si musí být vědom zejména příjemce plnění, který bude nárok na odpočet chtít uplatnit - musí mít prověřenu i tuto okolnost svědčící o naplnění podmínky pro dotčený nárok. Dovolávat se bez dalšího povinnosti vyhledávání relevantních skutečností správcem daně není opodstatněné.

S ohledem na běžnou praxi a z logiky věci, lze rozumně požadovat po poskytovateli a příjemci zdanitelného plnění poskytnutí rozhodných informací (a ověření prostřednictvím kontrolních postupů běžně užívaných v obchodní praxi) pro stanovení správného daňového režimu.

K bodu 3

Plně souhlasíme s provedenou analýzou, kde předkladatel v podstatě uzavírá, že osoba povinná k dani, pokud nepřekročí stanovený obrat v § 6 ZDPH je osvobozená od uplatňování daně. Plátce, pokud přijme plnění od takové osoby, nemá nárok na odpočet daně, i kdyby poskytovatel plnění, tj. osoba povinná k dani, ale neregistrovaná jako plátce daně, vystavil za uskutečněné plnění doklad (obsahující všechny náležitosti daňového dokladu s výjimkou skutečnosti, že jej vystavil plátce).