

Tax Alert | Zamietnutie práva na odpočítanie DPH – dodanie tovaru subjektom, ktorý je považovaný za neexistujúci

Súdny dvor EÚ (SDEÚ) nedávno vydal rozsudok, ktorý sa zaoberal zamietnutím práva na odpočítanie DPH v prípade, ak dodanie tovaru uskutočnil subjekt považovaný za neexistujúci, a to rozsudok vo veci **C-277/14 GST – PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek proti Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi**.



Predmet sporu

Spoločnosť PPUH Stehcemp sp. j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek (ďalej len „PPUH“) nakúpila od spoločnosti Finnet sp. z o.o. (ďalej len „Finnet“) dieselové palivo, ktoré použila v rámci svojej ekonomickej činnosti. PPUH si na základe prijatých faktúr uplatnila odpočítanie vstupnej DPH z týchto nákupov.

Daňový úrad počas daňovej kontroly zamietol spoločnosti PPUH právo na odpočítanie DPH na vstupe s odôvodnením, že príslušné faktúry vystavil neexistujúci subjekt, keďže spoločnosť Finnet nebola zaregistrovaná na účely DPH, nepodala daňové priznanie a neplatila žiadne dane. Okrem toho nezverejnila účtovné závierky, nemala oprávnenie na predaj palív a budova, v ktorej sa malo nachádzať jej sídlo, bola na spadnutie a z jej priestorov nebolo možné vykonávať žiadnu ekonomickú

činnosť. Navyše, akýkoľvek pokus nadviazať kontakt so spoločnosťou Finnet alebo jej konateľom bol neúspešný.

PPUH namietala, že konala v dobrej viere, keď od spoločnosti Finnet získala registračné dokumenty, ktoré preukazovali, že bola oprávnená uskutočňovať predaj tovaru, a to konkrétne výpis z obchodného registra, daňové identifikačné číslo a štatistické identifikačné číslo.

Poznámka:

V zmysle poľskej legislatívy, ak je dodanie tovaru alebo služieb preukázané faktúrami, ktoré vystavil neexistujúci subjekt alebo subjekt, ktorý nie je oprávnený vystavovať faktúry, takéto doklady nemôžu zakladať právo na odpočítanie DPH.

Otázka

Je možné zamietnuť zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie DPH splatnej

alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že faktúru vystavil subjekt, ktorý sa má na základe kritérií stanovených vnútroštátnou právnou úpravou považovať za neexistujúci, a že je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru?

Rozsudok

Právo na odpočítanie dane

Podľa SDEÚ právo zdaniteľných osôb na odpočítanie DPH predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, v zásade nemôže byť obmedzené a uplatňuje sa bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe. Cieľom pravidiel odpočítania je totiž úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH, ktorá je splatná alebo zaplatená v rámci všetkých jeho ekonomických činností – spoločný systém DPH následne zaručuje neutralitu zdanenia všetkých jeho ekonomických činností

bez ohľadu na účel a výsledky týchto činností pod podmienkou, že tieto v zásade podliehajú DPH.

K vecným podmienkam potrebným na uplatnenie práva na odpočítanie patria:

- dotknutá osoba musí byť zdaniteľnou osobou v zmysle DPH smernice,
- táto osoba musí uvedené tovary a služby používať na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a
- tieto tovary a služby musia byť na vstupe poskytnuté inou zdaniteľnou osobou.

Formálnou podmienkou potrebnou na uplatnenie práva na odpočítanie je, aby zdaniteľná osoba mala k dispozícii faktúru vystavenú v súlade s DPH smernicou, t. j. faktúra musí o. i. obsahovať identifikačné číslo DPH, pod ktorým zdaniteľná osoba dodanie uskutočnila, jej celé meno a adresu, ako aj množstvo a druh dodaného tovaru.

K prejednávánemu prípadu SDEÚ konštatoval, že podľa rozhodnutia vnútroštátneho súdu má PPUH postavenie zdaniteľnej osoby, skutočne prijala a zaplatila za dotknutý tovar (konkrétne palivo uvedené na faktúrach vystavených spoločnosťou Finnet) a tento tovar použila na výstupe na potreby svojich zdaniteľných plnení. SDEÚ sa preto ďalej zaoberal otázkou, či je dodávateľ – spoločnosť Finnet – zdaniteľnou osobou.

Podmienka existencie dodávateľa tovaru alebo jeho oprávnenia vystavovať faktúry

Podľa vnútroštátneho súdu, keďže neexistujúci subjekt nemohol uskutočniť dodanie tovaru ani vystaviť faktúru za takéto dodanie, nemohlo dôjsť k dodaniu, pretože nebolo možné identifikovať skutočného dodávateľa.

SDEÚ v tejto súvislosti uviedol, že DPH smernica nepodmieňuje uplatnenie práva na odpočítanie dane existenciou dodávateľa tovaru alebo jeho oprávnením vystavovať faktúry. DPH smernica v tejto súvislosti ustanovuje, že dodávateľ musí byť zdaniteľnou osobou – podmienky stanovené vnútroštátnou úpravou teda nemôžu byť v rozpore s touto požiadavkou.

K pojmu „zdaniteľná osoba“ SDEÚ ďalej pripomenul, že zdaniteľná osoba predstavuje akúkoľvek osobu, ktorá nezávisle vykonáva ekonomickú činnosť výrobcov, obchodníkov alebo dodávateľov služieb, a to bez ohľadu na účel alebo výsledky tejto činnosti. Tento pojem je vymedzený široko a vychádza z faktických okolností, pričom z ustanovení DPH smernice nevyplýva, že postavenie zdaniteľnej osoby závisí od akéhokoľvek povolenia alebo oprávnenia udeleného príslušnými orgánmi na výkon ekonomickej činnosti.

Hoci je každá zdaniteľná osoba povinná oznámiť začatie, zmenu alebo ukončenie svojej činnosti, ktorú vykonáva ako zdaniteľná osoba, bez ohľadu na dôležitosť takéhoto oznámenia pre správne fungovanie systému DPH, nemôže predstavovať dodatočnú podmienku požadovanú na dosiahnutie postavenia zdaniteľnej osoby. Toto postavenie nemôže závisieť ani od dodržiavania povinností zdaniteľnej osoby podať daňové priznanie a zaplatiť DPH, ani podliehať povinnosti zverejniť účtovnú závierku alebo mať oprávnenie na predaj paliva. Prípadné nesplnenie povinnosti zo strany dodávateľa tovaru, ktoré spočíva v neoznámení začiatku jeho zdaniteľnej činnosti, nemôže spochybniť právo príjemcu tovaru na odpočítanie DPH zaplatenej za tento tovar.

Príjemca tovaru má teda právo na odpočítanie DPH a toto právo nemôže byť zamietnuté, hoci je dodávateľom zdaniteľná osoba, ktorá nie je zaregistrovaná na účely DPH, alebo ak vystaviteľovi faktúry bolo odňaté právo podnikat', a preto už nemá právo používať svoje daňové identifikačné číslo, pokiaľ faktúry týkajúce sa dodaného tovaru obsahujú všetky údaje vyžadované DPH smernicou, najmä tie, ktoré sú potrebné na identifikáciu osoby, ktorá uvedené faktúry vystavila, a určenie druhu dodávaného tovaru.

K prejednávánemu prípadu SDEÚ konštatoval, že nie je možné vylúčiť, že v čase dodania tovarov spoločnosť Finnet uskutočňovala ekonomickú činnosť. Tento záver pritom nie je možné spochybniť tvrdeniami, že nebolo možné nadviazať kontakt so spoločnosťou Finnet ani s jej konateľom, keďže tieto pokusy o kontakt sa uskutočnili v období

predchádzajúcim týmto dodaniam alebo nasledujúcim po nich, ani tým, že budova, v ktorej sa malo nachádzať jej sídlo, bola na spadnutie a z jej priestorov nebolo možné vykonávať žiadnu ekonomickú činnosť. Spoločnosť Finnet mohla totiž ekonomickú činnosť vykonávať v iných priestoroch.

Navyše, pokiaľ táto činnosť predstavuje dodanie tovaru uskutočnené v rámci reťazového obchodu, prvý nadobúdateľ (ktorý je zároveň ďalší predávajúci) môže požiadať prvého predávajúceho, aby tovar prepravil priamo druhému nadobúdateľovi bez toho, aby sám disponoval nevyhnutnými skladovacími a prepravnými prostriedkami na uskutočnenie dodania tohto tovaru.

SDEÚ ďalej konštatoval, že vystavené faktúry obsahovali o. i. informáciu o druhu dodaného tovaru a výške splatnej DPH, ako aj názov spoločnosti Finnet, jej daňové identifikačné číslo a adresu jej sídla. Okolnosti uvádzané vnútroštátnym súdom teda neumožňujú dospieť k záveru, že spoločnosť Finnet nie je zdaniteľnou osobou, a na základe toho zamietnuť spoločnosti PPUH právo na odpočítanie dane.

Absencia právomoci dodávateľa právne disponovať s tovarom

Podľa SDEÚ pojem „dodanie tovaru“ neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa akýkoľvek prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola jeho vlastníkom.

Prípadná absencia právomoci spoločnosti Finnet právne disponovať s tovarom teda nemôže znamenať, že sa dodanie tohto tovaru neuskutočnilo, keďže uvedený tovar bol skutočne odovzdaný spoločnosti PPUH, ktorá ho použila na potreby svojich zdaniteľných plnení.

Okrem toho otázka, či dodávateľ tovaru zaplatil DPH do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo zdaniteľnej osoby odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, DPH sa totiž uplatňuje na všetky plnenia výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu.

Prípadné podvodné konanie

SDEÚ pripomenul, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný DPH smernicou, pričom prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom.

Je to jednak v prípade, ak daňový podvod spáchala samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, ak ho táto priamo nespáchala, ale vedela, alebo mala vedieť, že sa svojou kúpou zúčastňuje na podvodnom konaní, a to bez ohľadu na to, či mala, alebo nemala prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci ním uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe.

Naopak, pokiaľ sú splnené vecné a formálne podmienky vzniku a uplatnenia práva na odpočítanie dane, potrestanie zdaniteľnej osoby, ktorá nevedela alebo nemohla vedieť, že uvedené plnenie bolo súčasťou daňového podvodu spáchaného dodávajúcim, alebo že iné plnenie tvoriace súčasť predchádzajúceho alebo nasledujúceho stupňa v rámci dodávateľského reťazca bolo súčasťou podvodu na DPH, zamietnutím práva na odpočítanie DPH je nezlučiteľné s pravidlami odpočítania DPH.

Je úlohou daňového orgánu, ktorý konštatoval podvod alebo nezrovnalosti, ktorých sa dopustil vystaviteľ faktúry, aby vzhľadom na objektívne skutočnosti a bez toho, aby od príjemcu faktúry vyžadoval overovania, ktoré nie je povinný

vykonať, preukázal, že tento príjemca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu.

Určenie opatrení, ktoré možno v danom prípade dôvodne požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie DPH, na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli súčasťou podvodu subjektu na predchádzajúcom stupni, závisí predovšetkým od okolností uvedeného prípadu. Ak existujú skutočnosti umožňujúce predpokladať porušenie alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti.

Daňová správa však nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie DPH vo všeobecnosti požadovať, aby preverila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, disponovala daným tovarom, bola schopná ho dodať a že si splnila povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, aby sa tým ubezpečila, že na strane hospodárskych subjektov na vstupe nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu a v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentami.

Súdny dvor EÚ teda dal za pravdu spoločnosti PPUH, keď rozhodol, že je v rozpore s DPH smernicou taká vnútroštátna právna úprava, na základe ktorej sa zdaniteľnej osobe zamietne právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za tovar, ktorý jej bol dodaný, a to z dôvodu, že:

- faktúru vystavil subjekt, ktorý sa má na základe kritérií stanovených touto právnou úpravou považovať za neexistujúci, a
- je nemožné určiť totožnosť skutočného dodávateľa tovaru,

okrem prípadu, keď sa

- vzhľadom na objektívne skutočnosti a
- bez toho, aby sa od tejto zdaniteľnej osoby vyžadovali overovania, ktoré nie je povinná vykonať,

preukáže, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené dodanie bolo súčasťou podvodu na DPH, čo prináleží preveriť vnútroštátnemu súdu.

V prípade Vášho záujmu o bližšie informácie ako tento rozsudok môže ovplyvniť Vašu konkrétnu situáciu sme Vám radi k dispozícii. Prosím, kontaktujte svoju DPH kontaktnú osobu v KPMG Slovensko Advisory, k.s.

Autor: Zuzana Šidlová

Kontakt: zsidovala@kpmg.sk

Kontaktujte nás:

Tomáš Círan, Partner

+421 (0)2 59 98 43 06

tciran@kpmg.sk

Branislav Ďurajka, Partner

+421 (0)2 59 98 43 03

bdurajka@kpmg.sk

Robert Kolár, Director

+421 (0)2 59 98 43 14

rkolar@kpmg.sk

KPMG Slovensko Advisory, k. s.

Dvořákovo nábrežie 10

811 02 Bratislava

skmarketing@kpmg.sk

www.kpmg.sk

© 2015 KPMG Slovensko Advisory k.s., slovenská komanditná spoločnosť a člen KPMG, siete nezávislých firiem pridružených ku KPMG International Cooperative, švajčiarskej právnickej osobe. Všetky práva vyhradené.

Informácie tu uvedené majú všeobecný charakter a nevzťahujú sa na okolnosti žiadnej konkrétnej fyzickej alebo právnickej osoby. Hoci našou snahou je poskytnúť presné a aktuálne informácie, ich aktuálnosť nemôžeme zaručiť aj v budúcnosti. Neodporúčame konať na základe týchto informácií bez príslušnej profesionálnej rady a dôkladnej analýzy konkrétnej situácie.