EVROPSKÁ
KOMISE

V Bruselu dne 22.6.2020
COM(2020) 243 final

# SDĚLENÍ KOMISE RADĚ

## v souladu s článkem 395 směrnice Rady 2006/112/ES

## 1. SOUVISLOSTI

Podle článku 395 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty[1] (dále jen „směrnice o DPH“) může Rada na návrh Komise jednomyslně povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylující se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru DPH nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Tento postup stanoví odchylku od obecných zásad pro DPH, proto je v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (SDEU) třeba, aby se vnitrostátní odchylky uvedené v článku 395 směrnice o DPH povolené s „cílem zjednodušit postup výběru DPH nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem“ vykládaly striktně, zároveň musí být tato opatření nezbytná a přiměřená s ohledem na konkrétní sledovaný cíl a mít co nejmenší dopad na cíle a zásady směrnice o DPH[2].

Dopisem zaevidovaným Komisí dne 17. prosince 2019 požádala Itálie o povolení použít opatření odchylující se od článku 193 směrnice o DPH. V souladu s čl. 395 odst. 2 směrnice o DPH informovala Komise dopisem ze dne 5. května 2020 o žádosti Itálie ostatní členské státy. Dopisem ze dne 6. května 2020 oznámila Komise Itálii, že má již k dispozici veškeré informace, které považuje za nezbytné k posouzení žádosti.

Obecným pravidlem je, že osobou povinnou odvést daň správci daně je podle článku 193 směrnice o DPH osoba povinná k dani, která dodává zboží nebo služby. Účelem odchylky, kterou Itálie požaduje, je převést daňovou odpovědnost na osobu, které jsou zboží nebo služby dodány (takzvaný mechanismus přenesení daňové povinnosti) u všech smluv, které zahrnují atypické poskytování zaměstnanců, což znamená poskytování služeb prostřednictvím veřejných zakázek, subdodávek, pověřením konsorcií nebo jiných přidružených společností vyznačující se tím, že se pracovní síla využívá převážně v provozovnách zákazníka a za použití investičního majetku, který zákazník vlastní nebo který mu lze v každém případě přisuzovat. Cílem požadované odchylky je boj proti podvodům.

## 2. PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI

Osobou povinnou odvést DPH je podle článku 193 směrnice o DPH osoba povinná k dani, která dodává zboží nebo poskytuje služby. Účelem mechanismu přenesení daňové povinnosti je přesunout uvedenou povinnost na osobu povinnou k dani, které je zboží dodáno nebo jíž jsou služby poskytnuty. Přenesení daňové povinnosti se často používá k boji proti podvodům v oblasti DPH v cílových hospodářských odvětvích, zejména u podvodů s „chybějícím obchodníkem“ (*missing trader*).

K podvodu na bázi chybějícího obchodníka dojde, když obchodníci prodají zboží nebo poskytnou služby, vyberou od svých zákazníků DPH a následně zmizí, aniž by daň,

[1] Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1.
[2] Viz rozsudek ze dne 27. ledna 2011, *Vandoorne*, C-489/09, EU:C:2011:33, bod 27.

kterou od zákazníka vybrali, odvedli správci daně. Tím, že se v těchto případech jako osoba povinná odvést DPH určí osoba, které je zboží dodáno nebo jíž jsou služby poskytnuty, se díky domácímu mechanismu přenesení daňové povinnosti vyloučí možnost této formy daňového úniku.

## 3. ŽÁDOST

Itálie v souladu s článkem 395 směrnice o DPH požaduje, aby jí Rada na návrh Komise povolila uplatnit zvláštní opatření odchylující se od článku 193 směrnice o DPH, pokud jde o použití mechanismu přenesení daňové povinnosti v souvislosti s domácími dodávkami služeb včetně atypického poskytování pracovníků.

Žádost se proto vztahuje na služby poskytované prostřednictvím veřejných zakázek, subdodávek, pověřením konsorcií nebo jiných přidružených společností vyznačující se tím, že se pracovní síla využívá převážně v provozovnách zákazníka a za použití kapitálového majetku, který zákazník vlastní nebo který mu lze v každém případě přisuzovat. Nezahrnuje poskytování služeb orgánům veřejné správy a případy pronájmu zaměstnanců společností *Agenzie per il lavoro* (certifikované pracovní agentury), které se řídí legislativním nařízením č. 276 ze dne 10. září 2003 a kterým je povoleno zprostředkovávat práci a pronajímat pracovní síly, provádět nábor a *outplacement*.

Itálie tvrdí, že zavedení odchylujícího se opatření je potřebné na boj proti podvodům, ke kterým dochází v odvětví atypického poskytování pracovníků. Podle žádosti se struktura podvodu týká několika aktérů, zejména dodavatelů pracovníků, kteří jsou družstevními společnostmi producentů a pracovníků, a zákazníků z řad společností, které jsou obvykle zavedené a které si k provádění svých činností najímají dočasné pracovní síly. Mezi oběma stranami existují konsorcia, která jednají jako prostředníci mezi dodavateli a zákazníky.

Družstevní společnosti fakturují za poskytnuté služby (dodání pracovníků) DPH z celkových nákladů na službu. Vzhledem k povaze poskytovaných služeb (zejména pracovní síla) jsou hlavními náklady těchto společností výplaty mezd jejich pracovníkům, což nezahrnuje DPH na vstupu. Celková částka DPH, kterou odvedou na vstupu, je tak velmi nízká. V důsledku toho mají tyto společnosti obvykle jen malou DPH na vstupu a mohou si ji odečíst od DPH na výstupu. To by mělo za běžných okolností vést ke vzniku dluhu DPH vůči daňovým úřadům. V praxi však bylo zjištěno, že celá řada těchto dodavatelů pracovníků DPH daňovým orgánům neodvádí. V některých případech uměle zvyšují svou DPH na vstupu, aby si vytvořili slevu na dani prostřednictvím neexistujících vstupních operací. Tato fiktivní sleva na dani se používá ke kompenzaci[3] daňových dluhů v souvislosti s DPH, příspěvky na sociální zabezpečení a dalšími daněmi, jež by tyto společnosti měly odvádět. V jiných případech nahlásí nižší dlužnou DPH nebo jednoduše dlužnou DPH nezaplatí.

[3] Kompenzaci zápočtu daně upravují vnitrostátní právní předpisy členských států.

Podle odhadů uvedených v žádosti 30 % podvodů spočívá v nezaplacení DPH společnostmi, které poskytují atypické poskytování pracovníků, a spadá do mechanismu přenesení daňové povinnosti, a zbylých 70 % spočívá ve falešné DPH na vstupu, která je zneužita k úhradě příspěvků na sociální zabezpečení a srážkových daní z odměn smluvního personálu prostřednictvím kompenzačního mechanismu.

Tím, že se jako osoba povinná odvést DPH určí osoba, jíž jsou služby poskytnuty, by Itálie chtěla bojovat proti výše popsanému podvodu, který se objevuje u atypického poskytování pracovníků.

Itálie kromě mechanismu přenesení daňové povinnosti zavede další opatření proti podvodům týkajícím se jiných přímých daní. Zejména zavede mechanismus, jímž by se daňový dluh nevztahoval na podnik, který pracovníka poskytuje, ale na zákazníka, podobně jako v případě příspěvků na sociální zabezpečení. Zavedeno bude rovněž opatření zakazující započtení přeplatků (včetně přeplatků DPH) na platby sociálního zabezpečení a srážkových daní. Toto opatření zabrání tomu, aby byly uměle vytvořené přeplatky DPH použity k úhradě dluhů spojených se sociálním zabezpečením a srážkovými daněmi.

## 4. STANOVISKO KOMISE

Žádosti, které Komise obdrží v souladu s článkem 395 směrnice o DPH, se přezkoumávají s cílem ujistit se o tom, zda jsou splněny základní podmínky pro udělení odchylky, tj. zda navrhované konkrétní opatření zjednodušuje postupy pro osoby povinné k dani a/nebo daňovou správu nebo zda návrh zabraňuje určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Komise v této souvislosti vždy jednala rezervovaně a obezřetně, aby zajistila, že odchylky nenaruší fungování všeobecného systému DPH, mají omezenou působnost a jsou nezbytné a přiměřené.

Veškeré odchylky od systému dělených plateb proto mohou představovat pouze krajní řešení a mimořádné opatření a musí poskytovat záruky, pokud jde o nezbytnost a výjimečnou povahu povolené odchylky. Zdá se, že tyto podmínky nejsou v daném případě splněny, a to z níže uvedených důvodů.

Podle čl. 199 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH mohou členské státy uplatňovat přenesení daňové povinnosti na poskytování pracovníků v odvětví stavebnictví, což je opatření, které již Itálie zavedla. Požadavek předložený Itálií v souvislosti s poskytováním pracovníků má mnohem širší rozsah, protože by se jednalo o průřezové opatření, které by mohlo ovlivnit řadu hospodářských odvětví a vztahovalo by se na různé výrobní a distribuční fáze. Je třeba poznamenat, že by se toto opatření mohlo týkat jakékoli společnosti v jakémkoli hospodářském odvětví jakožto příjemce služby, pokud se rozhodne zajistit si na určitou zakázku pracovní síly přes externího dodavatele. Kromě toho by měla každá společnost, která v rámci své činnosti poskytuje pracovníky, prověřit, zda splňuje kritéria stanovená k určení toho, kdy společnost provádí atypické poskytování pracovníků, a v důsledku toho se na ni vztahuje přenesení daňové povinnosti. Jedná se

tedy o opatření obecné povahy, které zřejmě není dostatečně zacíleno na boj proti konkrétnímu podvodu.

Je třeba poznamenat, že Itálii již byla udělena dvě zvláštní opatření obecné povahy pro boj proti podvodům v oblasti DPH: mechanismus oddělených plateb[4] za dodávky zboží a poskytování služeb orgánům veřejné moci, společnostem kontrolovaným orgány veřejné moci a společnostem kótovaným na burze cenných papírů, které jsou zařazeny na index FTSE MIB, a povinná všeobecná elektronická fakturace[5]. Poskytnutí jiného zvláštního opatření, jako je požadované opatření, by znamenalo odchýlení italského systému DPH od společného systému DPH zavedeného směrnicí o DPH a další komplikace pro podniky, protože by se zvýšila jejich administrativní zátěž; opatření by tedy přesahovalo rámec toho, co je nezbytné k řešení konkrétního podvodu. Dodavatelé budou nejprve muset ověřit, zda společnost, které dodávají službu, spadá do působnosti mechanismu oddělených plateb. Pokud tomu tak není, budou muset ověřit, zda je jimi prováděné plnění kvalifikováno jako atypické poskytnutí pracovníků. Pokud tomu tak je, budou muset uplatnit mechanismus přenesení daňové povinnosti, v opačném případě se uplatní běžný režim DPH. DPH ze svých každodenních činností by tedy mohli účtovat trojím způsobem, což vytváří větší prostor pro omyly, spory a sankce. Příjemce služeb bude muset rovněž ověřit, zda se jemu dodávaná služba kvalifikuje jako atypické poskytnutí pracovníků, a tedy také zde může docházet ke stejným omylům, sporům a sankcím.

Podle žádosti se navíc podvod, proti němuž je opatření cíleno, skládá ze dvou složek: zhruba 30 % podvodů představuje nezaplacení DPH společnostmi, které poskytují atypické poskytování zaměstnanců, a zbylých 70 % představuje falešnou DPH na vstupu, která je použita k úhradě příspěvků na sociální zabezpečení a srážkových daní z odměn smluvního personálu prostřednictvím kompenzačního mechanismu. Mechanismus přenesení daňové povinnosti uplatňovaný u atypického poskytování pracovníků by cílil pouze na řešení 30 % veškerých podvodů, tedy na nezaplacenou daň. Nezabránilo by to však tomu, aby si společnosti uměle nezvyšovaly DPH na vstupu s cílem vytvořit si neoprávněné daňové úlevy na platby příspěvků sociálního zabezpečení a srážkových plateb, celkem 70 % podvodů by tedy zůstalo nevyřešeno.

Podle informací, které Itálie poskytla, se u přímých daní počítá se zavedením mechanismu, jímž by se daňový dluh nevztahoval na podnik, který pracovníka poskytuje, ale na zákazníka, podobně jako v případě mechanismu příspěvků na sociální zabezpečení. Zavedeno bude rovněž opatření zakazující započtení přeplatků (včetně přeplatků DPH) na platby sociálního zabezpečení a srážkových daní. Vzhledem k tomu, že tato opatření by řešila největší procentní podíl podvodů v oblasti DPH spojených s atypickým

[4] Prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2017/784 ze dne 25. dubna 2017, kterým se Italské republice povoluje použít zvláštní opatření odchylující se od článků 206 a 226 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty a kterým se zrušuje prováděcí rozhodnutí (EU) 2015/1401 (Úř. věst. L 118, 6.5.2017, s. 17).

[5] Prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2018/593 ze dne 16. dubna 2018, kterým se Italské republice povoluje zavést zvláštní opatření odchylující se od článků 218 a 232 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 99, 19.4.2018, s. 14).

poskytováním pracovníků, je zavedení výjimečného mechanismu, jakým je přenesení daňové povinnosti, obtížněji odůvodnitelné.

Pokud jde o první složku daňového úniku, DPH nezaplacenou společnostmi, které se zabývají atypickým poskytováním pracovníků, jedná se o problém, který by se měl řešit tradičními opatřeními, například pravidelnými kontrolami a auditem. V tomto ohledu by pro včasné odhalování tohoto typu podvodu s cílem řešit jej měla být mimořádně užitečným nástrojem povinná všeobecná elektronická fakturace.

Nezdá se proto, že by opatření požadované Itálií bylo co do rozsahu omezené, nezbytné a přiměřené pro řešení konkrétního podvodu u atypických dodávek pracovníků. Bylo by vhodné analyzovat nejprve výsledky opatření zavedených v souvislosti s přímými daněmi a kompenzacemi přeplatků a používání povinné elektronické fakturace a kontrolních opatření v tomto odvětví.

## 5. ZÁVĚR

Na základě výše uvedených skutečností vznáší Komise proti žádosti Itálie námitku.