EURÓPSKA
KOMISIA

V Bruseli 22. 6. 2020
COM(2020) 243 final

OZNÁMENIE KOMISIE RADE,

v súlade s článkom 395 smernice Rady 2006/112/ES

1. KONTEXT

Podľa článku 395 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty[1] (ďalej len „smernica o DPH“) môže Rada jednomyseľne na návrh Komisie oprávniť ktorýkoľvek členský štát, aby zaviedol osobitné opatrenia odchyľujúce sa od ustanovení tejto smernice s cieľom zjednodušiť výber DPH alebo zamedziť určitým daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam. Keďže v tomto postupe sa stanovuje výnimka zo všeobecných zásad DPH, v súlade s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie platí, že vnútroštátne odchyľujúce sa opatrenia uvedené v článku 395 smernice o DPH, ktoré sú povolené „na zjednodušenie výberu DPH alebo na zamedzenie určitým daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani“, sa musia vykladať striktne a musia byť tiež nevyhnutné a primerané na uskutočnenie konkrétneho cieľa, ktorý sa nimi sleduje, a musia mať čo najmenší dosah na ciele a zásady smernice o DPH[2].

Taliansko požiadalo listom, ktorý Komisia zaevidovala 17. decembra 2019, o povolenie uplatňovať opatrenie odchyľujúce sa od článku 193 smernice o DPH. Komisia v súlade s článkom 395 ods. 2 smernice o DPH informovala o žiadosti predloženej Talianskom ostatné členské štáty listom z 5. mája 2020. Listom zo 6. mája 2020 Komisia oznámila Taliansku, že má všetky informácie, ktoré považuje za potrebné na posúdenie žiadosti.

Všeobecným pravidlom je, že osobou povinnou platiť DPH daňovým orgánom je podľa článku 193 smernice o DPH zdaniteľná osoba, ktorá dodáva tovar, alebo poskytuje služby. Účelom výnimky, o ktorú Taliansko žiada, je uložiť túto povinnosť zdaniteľnej osobe, ktorej sa dodáva tovar alebo poskytuje služba (tzv. mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti), a to v prípade všetkých zmlúv zahŕňajúcich atypické poskytovanie zamestnancov, čiže poskytovanie služieb vykonávané prostredníctvom zmlúv verejného obstarávania, subdodávateľských zmlúv, poverenia konzorcií či iných pridružených spoločností, ktoré sa vyznačujú tým, že poskytovaná pracovná sila pôsobí prevažne v obchodných priestoroch zákazníka a využíva pritom investičný majetok, ktorý je vo vlastníctve zákazníka alebo ktorý mu možno v každom prípade pripísať. Cieľom požadovanej výnimky je bojovať proti podvodom.

2. PRENESENIE DAŇOVEJ POVINNOSTI

Osobou povinnou platiť DPH podľa článku 193 smernice o DPH je zdaniteľná osoba, ktorá dodáva tovar alebo poskytuje služby. Účelom mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti je presunúť túto povinnosť na zdaniteľnú osobu, ktorej sa dodáva tovar alebo poskytujú služby. Prenesenie daňovej povinnosti sa často využíva na boj proti podvodom v oblasti DPH, ku ktorým dochádza v cieľových odvetviach hospodárstva, a to najmä prostredníctvom štruktúr založených na chýbajúcom obchodnom subjekte.

---

1 Ú. v. EÚ L 347, 11.12.2006, s. 1.

2 Pozri rozsudok z 27. Januára 2011 vo veci *Vandoorne* C-489/09, EU:C:2011:33, bod 27.

K podvodu založenému na chýbajúcom obchodnom subjekte dochádza, keď obchodník predáva tovar alebo poskytuje služby, vyberie DPH od svojich zákazníkov a následne zmizne bez toho, aby DPH vybranú od svojich zákazníkov odviedol daňovým orgánom. Zistilo sa, že domáci mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti eliminuje príležitosť na túto formu daňového úniku, keďže za osobu povinnú platiť DPH sa v takýchto prípadoch určí osoba, ktorej sa dodá tovar alebo poskytnú služby.

3. ŽIADOSŤ

Taliansko požaduje na základe článku 395 smernice o DPH, aby mu Rada konajúc na návrh Komisie povolila uplatňovať osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 193 smernice o DPH, pokiaľ ide o uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaním služieb v rámci krajiny, ktoré zahŕňajú atypické poskytovanie zamestnancov.

Žiadosť sa preto týka poskytovania služieb prostredníctvom zmlúv verejného obstarávania, subdodávateľských zmlúv, poverenia konzorcií či iných pridružených spoločností, ktoré sa vyznačujú tým, že poskytovaná pracovná sila pôsobí prevažne v obchodných priestoroch zákazníka a využíva pritom investičný majetok, ktorý je vo vlastníctve zákazníka alebo ktorý mu možno v každom prípade pripísať. Žiadosť nezahŕňa poskytovanie služieb pre orgány verejnej moci ani prípady prenájmu zamestnancov prostredníctvom agentúr *Agenzie per il lavoro* (certifikované pracovné agentúry), ktoré sa riadia legislatívnym dekrétom č. 276 z 10. septembra 2003 a sú oprávnené vykonávať sprostredkovanie práce a prenájom zamestnancov, nábor či poradenstvo pri hľadaní nového zamestnania.

Taliansko tvrdí, že zavedenie odchyľujúceho sa opatrenia je potrebné na boj proti podvodom, ku ktorým dochádza v odvetví atypického poskytovania zamestnancov. Podľa žiadosti tento typ podvodu zahŕňa niekoľko aktérov, a to konkrétne subjekty poskytujúce zamestnancov, ktorými sú výrobné a pracovné družstvá, a zákazníkov, ktorými sú zvyčajne etablované spoločnosti využívajúce subdodávateľov na zabezpečenie pracovníkov, ktorých potrebujú na vykonávanie svojich činností. Medzi oboma stranami vystupujú konzorciá, ktoré pôsobia ako sprostredkovatelia medzi poskytovateľmi a zákazníkmi.

Družstvá fakturujú poskytnuté služby (poskytovanie zamestnancov), pričom si účtujú DPH z celkových nákladov na službu. Vzhľadom na typ poskytovaných služieb (predovšetkým poskytovanie pracovnej sily) je hlavným nákladom týchto spoločností vyplácanie miezd pracovníkom, s čím nie je spojené žiadne DPH na vstupe. Celková suma DPH, ktorú musia zaplatiť na vstupe, je teda veľmi nízka. Tieto spoločnosti tak platia zvyčajne nízku DPH na vstupe, ktorú si môžu odpočítať od DPH na výstupe. Za normálnych okolností by preto mali byť zadlžené voči štátnej pokladnici, pokiaľ ide o DPH. Zistilo sa však, že v praxi značný počet týchto poskytovateľov zamestnancov neodvádza daňovým orgánom DPH. V niektorých prípadoch si umelo zvyšujú svoju DPH

na vstupe, aby si prostredníctvom fiktívnych vstupných operácii vytvorili daňový preplatok. Tento fiktívny daňový preplatok sa používa s cieľom započítať[3] daňové dlhy vzťahujúce sa na DPH, náklady na sociálne zabezpečenie a iné dane, ktoré by tieto spoločnosti mali odvádzať. V iných prípadoch subjekty podhodnotia splatnú DPH alebo jednoducho neuhradia sumu splatnej DPH.

Podľa odhadov uvedených v žiadosti je 30 % podvodov spôsobených neuhradením DPH spoločnosťami s atypickým poskytovaním zamestnancov. V tomto prípade by bol riešením mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti. Ďalších 70 % podvodov je spôsobených falošnou hodnotou DPH na vstupe, ktorá sa zneužíva na platenie príspevkov na sociálne zabezpečenie a zrážkových daní z príjmov vyplácaných zmluvným zamestnancom prostredníctvom kompenzačného mechanizmu.

Taliansko by chcelo bojovať s uvedeným podvodom, ku ktorému dochádza v odvetví atypického poskytovania zamestnancov, tým, že za osobu povinnú platiť DPH stanoví príjemcu služieb.

Taliansko okrem mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti zavedie ďalšie opatrenia proti podvodom týkajúce sa iných priamych daní. Taliansko plánuje zaviesť najmä mechanizmus, prostredníctvom ktorého by daňový dlh pripadol skôr zákazníkovi než podniku poskytujúcemu pracovníkov, podobne ako je to v prípade mechanizmu príspevkov na sociálne zabezpečenie. Napokon plánuje zaviesť aj opatrenie, ktorým sa zakazuje zápočet preplatkov (vrátane preplatkov v oblasti DPH) na platenie príspevkov na sociálne zabezpečenie a zrážkových daní. Týmto opatrením sa zabráni tomu, aby sa umelo vytvorené preplatky v oblasti DPH používali na úhradu dlhov týkajúcich sa príspevkov na sociálne zabezpečenie a zrážkových daní.

4. STANOVISKO KOMISIE

Žiadosti, ktoré Komisia dostane v súlade s článkom 395 smernice o DPH, sa preskúmajú s cieľom uistiť sa, či sú splnené základné podmienky na udelenie výnimky, t. j. či sa navrhovaným osobitným opatrením zjednodušujú postupy pre zdaniteľné osoby a/alebo daňovú správu alebo či sa návrhom zamedzí určitým daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani. Komisia v tejto súvislosti vždy zaujala reštriktívny a obozretný postoj s cieľom zaistiť, aby výnimky nenarušili fungovanie všeobecného systému DPH, aby mali obmedzený rozsah pôsobnosti a aby boli nevyhnutné a primerané.

Každá výnimka zo systému rozdelených platieb preto môže byť len krajným riešením a núdzovým opatrením a musí poskytovať záruky, pokiaľ ide o nevyhnutnosť a výnimočnú povahu udelenej výnimky. Zdá sa, že tieto podmienky nie sú v danom prípade splnené z nižšie vysvetlených dôvodov.

[3] Zápočet daňových preplatkov sa riadi vnútroštátnymi právnymi predpismi členských štátov.

Článok 199 ods. 1 písm. b) smernice o DPH umožňuje členským štátom, aby mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti uplatňovali na poskytovanie zamestnancov pracujúcich v odvetví stavebníctva, čo je opatrenie, ktoré bolo v Taliansku už zavedené. Žiadosť Talianska týkajúca sa poskytovania zamestnancov má oveľa širší rozsah pôsobnosti, pretože by išlo o prierezové opatrenie, ktoré by potenciálne ovplyvnilo množstvo odvetví hospodárstva, pričom by sa uplatňovalo na rôzne fázy výroby a distribúcie. Treba poznamenať, že týmto opatrením by mohla byť dotknutá akákoľvek spoločnosť v ktoromkoľvek odvetví hospodárstva vystupujúca ako príjemca služby, a to vždy keď sa rozhodne využiť na konkrétnu prácu externých pracovníkov. Navyše by každá spoločnosť, ktorá v rámci svojej podnikateľskej činnosti poskytuje zamestnancov, musela preveriť, či spĺňa kritériá, na základe ktorých sa určuje, kedy spoločnosť zabezpečuje atypické poskytovanie zamestnancov, a teda podlieha uplatňovaniu prenesenia daňovej povinnosti. Zdá sa teda, že ide o opatrenie všeobecnej povahy, ktoré nie je dostatočne zamerané na boj proti konkrétnemu podvodu.

Treba poznamenať, že Taliansku sa už povolili dve osobitné opatrenia všeobecnej povahy na boj proti podvodom v oblasti DPH: mechanizmus rozdelenej platby[4] vzťahujúci sa na dodávky tovaru a poskytovanie služieb orgánom verejnej moci, spoločnostiam pod kontrolou orgánov verejnej moci a spoločnostiam kótovaným na burze cenných papierov, ktoré sú zahrnuté v indexe FTSE MIB, a povinná všeobecná elektronická fakturácia[5]. Keby sa povolilo ďalšie osobitné opatrenie, o aké napríklad žiada Taliansko, došlo by k ešte väčšiemu nesúladu talianskeho systému DPH so spoločným systémom DPH stanoveným v smernici o DPH, a znamenalo by to ďalšiu komplikáciu pre podniky, keďže by sa zvýšila ich administratívna záťaž. Presiahol by sa tak rámec toho, čo je nevyhnutné na riešenie konkrétneho podvodu. Poskytovatelia budú musieť najprv preveriť, či spoločnosť, ktorej poskytujú službu, patrí do rozsahu pôsobnosti mechanizmu rozdelenej platby. Ak to tak nie je, budú musieť preveriť, či sa poskytnutá služba, ktorú vykonávajú, považuje za atypické poskytovanie zamestnancov. Ak ide o tento prípad, budú musieť uplatniť mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti; v opačnom prípade sa uplatní normálny režim DPH. Poskytovatelia takýchto služieb by teda mali na výber tri možné spôsoby, ako účtovať DPH zo svojich každodenných činností, čím vzniká väčší priestor na chyby, súdne spory a sankcie. Príjemcovia služieb budú musieť takisto overiť, či služba, ktorá im je poskytovaná, spĺňa kritériá atypického poskytovania zamestnancov, čo môže viesť k rovnakým problémom z hľadiska chýb, súdnych sporov a sankcií.

Okrem toho sa podvod, proti ktorému sa bojuje týmto opatrením, podľa žiadosti skladá z dvoch zložiek. Približne 30 % podvodov je spôsobených neuhradením DPH zo strany

[4] Vykonávacie rozhodnutie Rady (EÚ) 2017/784 z 25. apríla 2017, ktorým sa Talianskej republike povoľuje uplatňovať osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článkov 206 a 226 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a ktorým sa zrušuje vykonávacie rozhodnutie (EÚ) 2015/1401, Ú. v. EÚ L 118, 6.5.2017, s. 17 – 19.

[5] Vykonávacie rozhodnutie Rady (EÚ) 2018/593 zo 16. apríla 2018, ktorým sa Talianskej republike povoľuje zaviesť osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článkov 218 a 232 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, Ú. v. EÚ L 99, 19.4.2018, s. 14 – 15.

spoločností s atypickým poskytovaním zamestnancov a ďalších 70 % podvodov je spôsobených falošnou hodnotou DPH na vstupe, ktorá sa využíva na platenie príspevkov na sociálne zabezpečenie a zrážkových daní z príjmov vyplácaných zmluvným zamestnancom prostredníctvom kompenzačného mechanizmu. Mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti uplatňovaný na atypické poskytovanie zamestnancov by sa zameral iba na riešenie 30 % prípadov z celkového počtu podvodov, t. j. na neuhradenie DPH. Toto opatrenie by však nebránilo spoločnostiam v tom, aby umelo zvyšovali svoju DPH na vstupe s cieľom vytvárať neoprávnené daňové preplatky na platenie príspevkov na sociálne zabezpečenie a zrážkových daní. To znamená, že 70 % prípadov z celkového počtu podvodov by zostalo nevyriešených.

Podľa informácií predložených Talianskom sa v prípade priamych daní predpokladá použitie mechanizmu podobného mechanizmu príspevkov na sociálne zabezpečenie, prostredníctvom ktorého by daňový dlh pripadol skôr zákazníkovi než podniku, ktorý poskytuje pracovníkov. Zavedie sa okrem toho aj opatrenie, ktorým sa zakazuje zápočet preplatkov (vrátane preplatkov v oblasti DPH) na účely platby príspevkov na sociálne zabezpečenie a zrážkových daní. Keďže takéto opatrenia by riešili najväčší podiel podvodov v oblasti DPH, ktoré súvisia s atypickým poskytovaním zamestnancov, zavedenie výnimočného mechanizmu, akým je napríklad prenesenie daňovej povinnosti, sa odôvodňuje ťažšie.

Pokiaľ ide o prvú zložku podvodu, teda DPH neuhradené spoločnosťami zabezpečujúcimi atypické poskytovanie zamestnancov, tento problém by sa mal riešiť prostredníctvom tradičných opatrení, akými sú napríklad bežné kontroly a audity. V tejto súvislosti by povinná všeobecná elektronická fakturácia mala byť mimoriadne užitočným nástrojom na včasné odhalenie a vyriešenie tohto podvodu.

Preto sa nezdá, že by opatrenie požadované Talianskom malo obmedzený rozsah pôsobnosti a bolo nevyhnutné a primerané na riešenie konkrétneho podvodu spojeného s atypickým poskytovaním zamestnancov. Bolo by vhodné, keby sa najprv analyzovali výsledky opatrení zavedených v súvislosti s priamymi daňami a kompenzáciou preplatkov, ako aj používanie povinných opatrení elektronickej fakturácie a kontrolných opatrení v tomto odvetví.

5. ZÁVER

Na základe uvedených skutočností Komisia vznáša námietku proti žiadosti Talianska.