EVROPSKA
KOMISIJA

Bruselj, 22.6.2020
COM(2020) 243 final

SPOROČILO KOMISIJE SVETU

v skladu s členom 395 Direktive Sveta 2006/112/ES

1. OZADJE

V skladu s členom 395 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost[1] (v nadaljnjem besedilu: direktiva o DDV) lahko Svet na predlog Komisije soglasno dovoli kateri koli državi članici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ker ta postopek določa odstopanje od splošnih načel DDV v skladu s sodno prakso Sodišča Evropske unije, je treba nacionalne ukrepe odstopanja iz člena 395 direktive o DDV, ki so dovoljeni „za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom“, razlagati ozko, poleg tega pa morajo biti ti ukrepi potrebni in primerni za doseganje posebnega cilja, ki mu sledijo, ter čim manj vplivati na cilje in načela direktive o DDV[2].

Italija je z dopisom, ki ga je Komisija evidentirala 17. decembra 2019, zahtevala dovoljenje za uporabo ukrepa, ki odstopa od člena 193 direktive o DDV. V skladu s členom 395(2) direktive o DDV je Komisija z dopisom z dne 5. maja 2020 obvestila druge države članice o zahtevi Italije ter z dopisom z dne 6. maja 2020 uradno obvestila Italijo, da ima vse potrebne informacije za presojo zahteve.

V skladu s členom 193 direktive o DDV je davčnim organom dolžan plačati DDV praviloma davčni zavezanec, ki dobavlja blago ali opravlja storitev. Namen odstopanja, ki ga zahteva Italija, je naložiti navedeno obveznost davčnemu zavezancu, za katerega se opravijo storitve (tako imenovani mehanizem obrnjene davčne obveznosti), v primerih vseh pogodb, ki vključujejo atipično zagotavljanje osebja, kar pomeni opravljanje storitev prek pogodb o javnih naročilih, pogodb s podizvajalci, pooblastitev konzorcijev ali drugih povezanih podjetij, za katere je značilno, da je delovna sila na voljo predvsem v poslovnih prostorih prejemnika storitev in da se uporablja investicijsko blago v lasti prejemnika storitev, ter v drugih primerih, ki se mu lahko pripišejo. Namen zahtevanega odstopanja je boj proti goljufijam.

2. OBRNJENA DAVČNA OBVEZNOST

V skladu s členom 193 direktive o DDV je DDV dolžen plačati davčni zavezanec, ki dobavlja blago ali opravlja storitev. Namen mehanizma obrnjene davčne obveznosti je prenos navedene obveznosti na davčnega zavezanca, za katerega se blago dobavi oziroma storitev opravi. Obrnjena davčna obveznost se pogosto uporablja za boj proti goljufijam na področju DDV v ciljnih gospodarskih sektorjih, zlasti z uporabo struktur „neplačujočega gospodarskega subjekta“.

Goljufija z neplačujočim gospodarskim subjektom nastane takrat, ko trgovci prodajo blago ali opravijo storitev, poberejo DDV od svojih strank in nato izginejo, ne da bi pobrani DDV plačali davčnim organom. Z določitvijo osebe, ki se ji dobavi blago ali

[1] UL L 347, 11.12.2006, str. 1.
[2] Glej sodbo z dne 27. januarja 2011 v zadevi Vandoorne C-489/09, EU:C:2011:33, odstavek 27.

opravi storitev, za zavezanca za plačilo DDV domači mehanizem obrnjene davčne obveznosti v takšnih primerih preprečuje možnost te vrste davčne utaje.

3. ZAHTEVA

Italija zahteva, da ji Svet v skladu s členom 395 direktive o DDV na predlog Komisije dovoli, da uporablja posebni ukrep, ki odstopa od člena 193 direktive o DDV, za uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri opravljanju storitev, ki vključujejo atipično zagotavljanje osebja.

Zahteva torej zaobjema opravljanje storitev prek pogodb o javnih naročilih, pogodb s podizvajalci, pooblastitev konzorcijev ali drugih povezanih podjetij, za katere je značilno, da je delovna sila na voljo predvsem v poslovnih prostorih prejemnika storitev in da se uporablja investicijsko blago v lasti prejemnika storitev, ter v drugih primerih, ki se mu lahko pripišejo. Ne vključuje opravljanje storitev za javne uprave in primerov najema osebja s strani pooblaščenih agencij za zaposlovanje (*Agenzie per il lavoro*), ki jih ureja zakonodajni odlok št. 276 z dne 10. septembra 2003 in ki so pooblaščene za opravljanje dejavnosti posredovanja dela in najema osebja, zaposlovanja in prezaposlovanja.

Italija trdi, da je uvedba ukrepa odstopanja potrebna za boj proti goljufijam, ki se pojavljajo v sektorju atipičnega zagotavljanja osebja. V zahtevi je navedeno, da vzorec goljufije vključuje več udeležencev, zlasti izvajalce zagotavljanja osebja, ki so proizvodne in delovne zadruge, ter prejemnike storitev, pri katerih gre običajno za dobro uveljavljena podjetja, ki za izvajanje svojih dejavnosti najemajo podizvajalce. Med obema stranema so konzorciji, ki delujejo kot posredniki med izvajalci in prejemniki storitev.

Zadruge pri izdajanju računov za opravljene storitve (zagotavljanje osebja) obračunavajo DDV za skupne stroške storitve. Glede na naravo opravljenih storitev (predvsem delovne sile) je glavni strošek teh podjetij izplačevanje plač svojim delavcem, kar ne vključuje vstopnega DDV. Skupni znesek vstopnega DDV, ki ga plačajo, je torej zelo nizek in zato imajo običajno malo vstopnega DDV, ki ga lahko odbijejo od izstopnega DDV. To bi običajno povzročilo zadolženost do državne blagajne v zvezi z DDV, vendar je bilo ugotovljeno, da v praksi veliko število izvajalcev zagotavljanja osebja davčnim organom ne plačuje DDV. V nekaterih primerih svoj vstopni DDV umetno povečujejo prek neobstoječih vhodnih transakcij, da bi ustvarili davčni dobropis. Ta fiktivni davčni dobropis se uporablja za izravnavo[3] davčnih dolgov, povezanih z DDV, prispevki za socialno varnost in drugimi davki, ki bi jih ta podjetja morala odtegniti. V drugih primerih izvajalci prijavijo prenizek dolgovan DDV ali pa zneska dolgovanega DDV preprosto ne plačajo.

Glede na ocene, vključene v zahtevo, 30 % goljufij nastane zaradi neplačevanja DDV s strani podjetij za atipično zagotavljanje osebja, na katera bi vplival mehanizem obrnjene

[3] Davčne dobropise ureja nacionalna zakonodaja držav članic.

davčne obveznosti. Ostalih 70 % goljufij nastane zaradi lažnega vstopnega DDV, ki se zlorablja za plačevanje prispevkov za socialno varnost in davčnih odtegljajev pri plačilih pogodbenega osebja prek mehanizma izravnave.

Italija želi z določitvijo osebe, za katero se opravijo storitve, za zavezanca za plačilo DDV odpraviti zgoraj navedene goljufije, ki se pojavljajo v sektorju atipičnega zagotavljanja osebja.

Poleg mehanizma obrnjene davčne obveznosti bo Italija uvedla tudi druge ukrepe proti goljufijam v zvezi z drugimi neposrednimi davki, in sicer mehanizem, s katerim bo davčni dolg padel na prejemnika storitev in ne na podjetje, ki zagotavlja delavce, podobno kot pri mehanizmu za prispevke za socialno varnost. Izvajal se bo tudi ukrep prepovedi uporabe davčnega dobropisa (vključno z dobropisom DDV) za plačilo prispevkov za socialno varnost in davčnih odtegljajev. Ta ukrep bo preprečil, da bi se umetno ustvarjeni dobropisi DDV uporabili za plačilo dolgov, povezanih s prispevki za socialno varnost in davčnimi odtegljaji.

4. STALIŠČE KOMISIJE

Ko Komisija prejme zahteve v skladu s členom 395 direktive o DDV, jih preuči z vidika zagotavljanja izpolnjevanja osnovnih pogojev za odobritev odstopanja, tj. da predlagani posebni ukrep poenostavlja postopke za davčne zavezance in/ali davčno upravo oziroma da predlog preprečuje nekatere vrste davčnih utaj ali izogibanja davkom. V tem okviru vedno pristopa restriktivno in previdno, da bi zagotovila, da odstopanja ne ogrozijo delovanja splošnega sistema DDV ter da so omejena v obsegu, potrebna in sorazmerna.

Vsako odstopanje od sistema razdrobljenih plačil je lahko tako le zadnja možnost in ukrep v sili ter mora zagotavljati jamstva glede nujnosti in izredne narave odobrenega odstopanja. Ni videti, da bi v zadevnem primeru ti pogoji bili izpolnjeni, in sicer iz razlogov, pojasnjenih v nadaljevanju.

Točka (b) člena 199(1) direktive o DDV državam članicam omogoča uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri zagotavljanju osebja v gradbenem sektorju. Ta ukrep je Italija že izvedla. Zahteva, ki jo je predložila v zvezi z zagotavljanjem osebja, ima precej širši obseg, saj predstavlja medsektorski ukrep, ki bi lahko vplival na številne gospodarske sektorje in veljal za različne faze proizvodnje in distribucije. Opozoriti je treba, da bi ta ukrep lahko vplival na vsako podjetje v katerem koli gospodarskem sektorju kot prejemnika storitve, kadar se odloči, da bo za konkretno nalogo uporabilo zunanje izvajalce. Poleg tega bi moralo vsako podjetje z dejavnostjo zagotavljanja osebja preveriti, ali izpolnjuje merila, ki določajo, kdaj podjetje izvaja atipično zagotavljanje osebja in zanj posledično velja obrnjena davčna obveznost. Gre torej za ukrep splošne narave, za katerega se zdi, da ni dovolj usmerjen v boj proti konkretnim goljufijam.

Opozoriti je treba, da sta bila Italiji že odobrena dva posebna ukrepa splošne narave za boj proti goljufijam na področju DDV: mehanizem deljenega plačila[4] za dobavo blaga in opravljanje storitev za javne organe, podjetja pod nadzorom javnih organov in podjetja, ki kotirajo na borzi in so vključena v indeks FTSE MIB, ter splošna obveznost izdajanja elektronskih računov[5]. Odobritev še enega posebnega ukrepa, kakršen je zadevni zahtevani ukrep, bi pomenila večjo neusklajenost italijanskega sistema DDV s skupnim sistemom DDV, uvedenim z direktivo o DDV, in dodatne zaplete za podjetja, ki bi povečali njihovo upravno breme, zato presega to, kar je potrebno za obravnavo določenih primerov goljufije. Izvajalci zagotavljanja osebja bi morali najprej preveriti, ali se za podjetje, kateremu zagotavljajo osebje, uporablja mehanizem deljenega plačila. Če temu ni tako, bi morali preveriti, ali storitev, ki jo opravljajo, izpolnjuje pogoje za atipično zagotavljanje osebja. V tem primeru bi morali uporabiti mehanizem obrnjene davčne obveznosti; v drugih primerih bi veljala splošna ureditev DDV. Pri vsakodnevnih dejavnostih bi tako morali izbirati med tremi možnimi načini obračunavanja DDV, kar bi povečalo možnost napak, sodnih postopkov in kazni. Prejemniki storitve bi morali prav tako preveriti, ali storitev, ki jo prejemajo, velja za atipično zagotavljanje osebja, pri čemer se lahko pojavijo enake težave v zvezi z napakami, sodnimi postopki in kaznimi.

Poleg tega je v zahtevi navedeno, da obstajata dva elementa goljufij, ki jih ukrep želi odpraviti. Približno 30 % goljufij nastane zaradi neplačevanja DDV s strani podjetij, ki izvajajo atipično zagotavljanje osebja, ostalih 70 % pa nastane zaradi lažnega vstopnega DDV, ki se uporablja za plačevanje prispevkov za socialno varnost in davčnih odtegljajev pri plačilih pogodbenega osebja prek mehanizma izravnave. Z uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti pri atipičnem zagotavljanju osebja bi se odpravljalo le 30 % vseh goljufij, tj. tistih, ki izhajajo iz neplačevanja. Podjetjem pa se ne bi preprečilo umetno povečevanje vstopnega DDV za ustvarjanje neupravičenih davčnih dobropisov, ki jih uporabljajo za plačilo prispevkov za socialno varnost in davčnih odtegljajev, zato bi 70 % vseh goljufij ostalo neobravnavanih.

Glede na informacije, ki jih je podala Italija, je za neposredne davke predviden mehanizem, s katerim bi davčni dolg padel na prejemnika storitev in ne na podjetje, ki zagotavlja delavce, podobno kot pri mehanizmu za prispevke za socialno varnost. Izvajal se bo tudi ukrep prepovedi uporabe davčnih dobropisov (vključno z dobropisi DDV) za plačilo prispevkov za socialno varnost in davčnih odtegljajev. Glede na to, da bi takšni ukrepi odpravljali največji delež goljufij na področju DDV, povezanih z atipičnim zagotavljanjem osebja, je uvedbo izrednega mehanizma, kot je obrnjena davčna obveznost, težje upravičiti.

[4] Izvedbeni sklep Sveta (EU) 2017/784 z dne 25. aprila 2017 o dovoljenju Italijanski republiki, da uporabi posebni ukrep, ki odstopa od členov 206 in 226 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost in razveljavitvi Izvedbenega sklepa (EU) 2015/1401 (UL L 118, 6.5.2017, str. 17).

[5] Izvedbeni sklep Sveta (EU) 2018/593 z dne 16. aprila 2018 o dovoljenju Italijanski republiki, da uvede posebni ukrep, ki odstopa od členov 218 in 232 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 99, 19.4.2018, str. 14).

Pri prvem elementu goljufij, tj. neplačanem DDV s strani podjetij, ki izvajajo atipično zagotavljanje osebja, gre za težavo, ki jo je treba odpravljati s konvencionalnimi ukrepi, kot so rutinski inšpekcijski nadzor in revizija. V zvezi s tem bi bila splošna obveznost elektronskega izdajanja računov izjemno koristno orodje za zgodnje odkrivanje in obravnavo teh goljufij.

Zato se zdi, da ukrep, ki ga je zahtevala Italija, ni omejen v obsegu ter ni potreben in sorazmeren za obravnavo določenih primerov goljufij, povezanih z atipičnim zagotavljanjem osebja. Priporočljivo bi bilo najprej analizirati rezultate ukrepov, izvedenih v zvezi z neposrednimi davki in davčnimi dobropisi, skupaj z obveznostjo izdajanja elektronskih računov in nadzornimi ukrepi v tem sektorju.

5. SKLEPNA UGOTOVITEV

Na podlagi navedenega Komisija nasprotuje zahtevi Italije.