EUROPSKA
KOMISIJA

Bruxelles, 17.12.2020.
COM(2020) 811 final

KOMUNIKACIJA KOMISIJE VIJEĆU

u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ

1. KONTEKST

U skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[1] („Direktiva o PDV-u”) Vijeće, odlučujući jednoglasno na prijedlog Komisije, može odobriti bilo kojoj državi članici uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredaba te direktive kako bi se pojednostavnio postupak naplate PDV-a ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza. Budući da je tim postupkom predviđeno odstupanje od općih načela PDV-a, nacionalne mjere odstupanja od članka 395. Direktive o PDV-u koje su dopuštene „kako bi se pojednostavnio postupak naplate poreza ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza” moraju se, u skladu sa sudskom praksom Suda Europske unije, strogo tumačiti, biti potrebne i prikladne za ostvarivanje posebnog cilja koji se njima želi postići te imati što manji utjecaj na ciljeve i načela Direktive o PDV-u[2].

Dopisom koji je Komisija zaprimila 17. lipnja 2020. Mađarska je zatražila odobrenje za nastavak primjene mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive o PDV-u. U skladu s člankom 395. stavkom 2. Direktive o PDV-u Komisija je dopisom od 16. rujna 2020. ostale države članice obavijestila o zahtjevu Mađarske. Komisija je dopisom od 17. rujna 2020. obavijestila Mađarsku da ima sve informacije koje smatra potrebnima za razmatranje zahtjeva.

U pravilu, osoba odgovorna za plaćanje PDV-a poreznim tijelima u skladu s člankom 193. Direktive o PDV-u je porezni obveznik koji isporučuje robu ili usluge. Svrha je odstupanja čije produljenje Mađarska zahtijeva prenošenje te obveze na poreznog obveznika kojemu se isporučuju roba ili usluge (tzv. mehanizam prijenosa porezne obveze), kad je riječ o osiguravanju osoblja koje obavlja aktivnosti osim onih koje su obuhvaćene člankom 199. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u. Člankom 199. stavkom 1. točkom (b) Direktive o PDV-u državama članicama dopušta se primjena mehanizma prijenosa porezne obveze na osiguravanje osoblja u građevinskom sektoru, uključujući popravke, čišćenje, održavanje, rekonstrukciju i rušenje povezane s nekretninama. Stoga se mjerom odstupanja Mađarskoj dopušta primjena mehanizma prijenosa porezne obveze na osiguravanje osoblja u svim gospodarskim sektorima. Cilj je zatraženog odstupanja borba protiv prijevara.

2. PRIJENOS POREZNE OBVEZE

Osoba odgovorna za plaćanje PDV-a u skladu s člankom 193. Direktive o PDV-u je porezni obveznik koji isporučuje robu ili usluge. Svrha je mehanizma prijenosa porezne obveze prenijeti tu obvezu na poreznog obveznika kojemu se isporučuju roba ili usluge. Prijenos porezne obveze često se upotrebljava za borbu protiv prijevara povezanih s PDV-om u ciljanim sektorima gospodarstva, a posebno protiv prijevara koje se zasnivaju na strukturama „nepostojećeg trgovca”.

[1] SL L 347, 11.12.2006., str. 1.
[2] Vidjeti presudu od 27. siječnja 2011. u predmetu *Vandoorne* C-489/09, EU:C:2011:33, točka 27.

Prijevara s nepostojećim trgovcem počinjena je kad trgovci prodaju robu ili isporuče usluge, pri tome naplate PDV kupcima i zatim nestanu pri čemu PDV koji su im naplatili ne uplate poreznim tijelima. Utvrđeno je da se domaćim mehanizmom prijenosa porezne obveze, odnosno određivanjem osobe kojoj se isporučuju roba ili usluge kao osobe odgovorne za plaćanje PDV-a, u takvim slučajevima onemogućuje takav oblik utaje poreza.

Mađarska je u dodatnom obrazloženju svojeg zahtjeva navela da su prijevare počinjene u sektoru osiguravanja osoblja bile slične strukturama „nepostojećeg trgovca" s obzirom da se te usluge lako pružaju, a glavni trošak za pružatelje usluga jest trošak zaposlenika, što ne uključuje PDV. Stoga počinitelji prijevara u praksi ostvaruju dobit jednaku iznosu cijelog PDV-a koji se obračunava kupcu.

3. ZAHTJEV

Mađarska je 2014. u cilju borbe protiv prijevara povezanih s PDV-om u sektoru agencija za privremeno zapošljavanje zatražila odobrenje za uvođenje posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive o PDV-u kako bi se osiguralo da je, kad je riječ o osiguravanju osoblja koje obavlja aktivnosti osim aktivnosti koje su obuhvaćene člankom 199. stavkom 1. točkom (a) te direktive, osoba koja je odgovorna za plaćanje PDV-a porezni obveznik kojem se isporučuju roba ili usluge. Odobrenje je dodijeljeno Provedbenom odlukom Vijeća (EU) 2015/2349[3] i isteklo je 31. prosinca 2017.

Mađarska je 2017. podnijela još jedan zahtjev povezan s istim uslugama osiguravanja osoblja kako bi primatelj usluga bio odgovoran za plaćanje PDV-a. Stoga je Provedbenom odlukom Vijeća (EU) 2018/486[4] odobrenje dodijeljeno i primjenjuje se do 31. prosinca 2020.

Na temelju članka 395. Direktive o PDV-u Mađarska traži da joj Vijeće, djelujući na prijedlog Komisije, odobri nastavak primjene te posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive o PDV-u pogledu primjene mehanizma prijenosa porezne obveze na domaće isporuke usluga povezanih s osiguravanjem osoblja koje obavlja aktivnosti osim onih obuhvaćenih člankom 199. stavkom 1. točkom (a) te direktive.

Zahtjevom je obuhvaćeno osiguravanje osoblja posredovanjem agencija za privremeno zapošljavanje, upućivanjem osoblja, posredovanjem studentskih zadruga i zadruga umirovljenika, kao i sve isporuke usluga koje se ne pružaju u okviru tih pravnih oblika, ali koje u pogledu njihova sadržaja zapravo podrazumijevaju osiguravanje osoblja. Stoga

[3] Provedbena odluka Vijeća (EU) 2015/2349 od 10. prosinca 2015. kojom se Mađarskoj odobrava primjena mjere kojom se odstupa od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 330, 16.12.2015., str. 53.).

[4] Provedbena odluka Vijeća (EU) 2018/486 od 19. ožujka 2018. kojom se Mađarskoj odobrava primjena posebne mjere odstupanja od članka 193. Direktive 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 81, 23.3.2018., str. 15.).

produljenje odobrenja koje Mađarska traži u praksi omogućuje primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze na sve usluge povezane s osiguravanjem osoblja.

Prema mađarskom zahtjevu, sektor osiguravanja osoblja posebno je izložen poreznim prijevarama. Glavni troškovi agencija za privremeno zapošljavanje su plaće, povezani porezi i doprinosi što ne uključuje nikakav pretporez, a iznos njihovih kupovnih transakcija je zanemariv. Prema tome, ako se ne primijeni mehanizam prijenosa porezne obveze, iznos PDV-a koji subjekti u tom sektoru obračunavaju svojim kupcima odnosno izlazni PDV daleko je viši od iznosa PDV-a koji se može odbiti, odnosno pretporeza. U takvoj situaciji obično nastaje dug po PDV-u koji treba uplatiti u državnu riznicu. Nadalje, pružanje usluga osiguravanja osoblja je jednostavno jer pokretanje te gospodarske aktivnosti ne zahtijeva ni posebno znanje ni opremu pa je zato ulazak na tržište osiguravanja osoblja vrlo jednostavan.

Poduzeća koja sudjeluju u prijevarama i koja pružaju usluge agencija za privremeno zapošljavanje obično tvore lanac, a poduzeće na kraju lanca koje stvarno pruža usluge osiguravanja osoblja ne plaća PDV koji se primjenjuje na te usluge. Tom se praksom narušava tržišno natjecanje i ugrožava rad poduzeća koja posluju u skladu sa zakonom. Nadalje, utaja poreza u tom sektoru ne odnosi se samo PDV, nego i na poreze i doprinose za zapošljavanje koji čine oko 40 % ukupnih troškova zapošljavanja.

Prema informacijama koje je dostavila Mađarska, uvođenje mehanizma prijenosa porezne obveze u sektoru osiguravanja osoblja dovelo je smanjenja broja pružatelja tih usluga unatoč povećanju oporezivog iznosa pruženih usluga. Taj trend, prema mišljenju Mađarske, ukazuje na „čišćenje” tržišta.

Mađarska u svojem zahtjevu navodi da se mjera pokazala prikladnim i djelotvornim instrumentom za borbu protiv zlouporabe te da je pridonijela smanjenju prijevara povezanih s PDV-om u tom sektoru. S obzirom na posebna obilježja poslovanja u sektoru agencija za privremeno zapošljavanje čije obavljanje ne zahtijeva nikakva posebna stručna znanja i u kojem su iznosi PDV-a koji se plaćaju znatno viši od iznosa PDV-a koji se može odbiti, Mađarska smatra da bi se prvotni uvjeti poslovanja u tom sektoru, u slučaju prekida primjene mehanizma prijenosa porezne obveze, vrlo brzo ponovno pojavili, uključujući i lance prijevara.

Mađarska ujedno naglašava da je svjetski gospodarski pad uzrokovan pandemijom bolesti COVID-19 ozbiljno utjecao na zapošljavanje, a osobito na sektor osiguravanja osoblja. Fleksibilnost u pogledu zapošljavanja radne snage pomogla bi poduzećima da se oporave od te situacije. Stoga se očekuje da će udio radne snage zaposlene posredovanjem agencija za privremeno zapošljavanje biti veći od njegova udjela prije izbijanja pandemije bolesti COVID-19. To bi moglo potaknuti počinitelje prijevara na pokušaj ulaska u taj sektor. Stoga bi se produljenjem mjere odstupanja pomoglo da se izbjegne pojava počinitelja prijevara u tom sektoru.

4. STAJALIŠTE KOMISIJE

Kad Komisija zaprimi zahtjeve na temelju članka 395. Direktive o PDV-u, pregledava ih kako bi se provjerilo jesu li ispunjeni osnovni uvjeti za odobrenje odstupanja, tj. procjenjuje se hoće li se predloženom posebnom mjerom pojednostavniti postupci za poreznog obveznika i/ili poreznu upravu, odnosno hoće li se mjerom spriječiti određene vrste utaje ili izbjegavanja poreza. U tom je smislu Komisija uvijek nastupala restriktivno i oprezno kako bi se uvjerila da se odstupanjima ne ugrožava funkcioniranje općeg sustava PDV-a te da su ona neophodna i razmjerna, a područje njihove primjene ograničeno.

Stoga svako odstupanje od sustava obročnog plaćanja može biti samo krajnje rješenje i hitna mjera, a za njegovo se odobravanje mora pokazati da je nužno i zajamčiti da je iznimno.

Ti su uvjeti bili ispunjeni kada je izvorno odstupanje odobreno Provedbenom odlukom Vijeća (EU) 2015/2349. Izvješće iz 2015. o kvantificiranju i analizi o manjku prihoda od PDV-a u državama članicama EU-a[5] koje je objavila Europska komisija pokazalo je da je taj manjak u Mađarskoj u 2013. dosegnuo 24,4 % što je znatno iznad medijana EU-a od 13,9 %. Stoga su bile potrebne izvanredne mjere za borbu protiv prijevara povezanih s PDV-om.

Kada je 2017. Mađarska zatražila nastavak primjene mehanizma prijenosa porezne obveze u sektoru osiguravanja osoblja, navela je da je uvela znatan broj mjera za borbu protiv prijevara povezanih s PDV-om. Nadalje, Mađarska je predvidjela i druge mjere za borbu protiv prijevara, posebno u sektoru agencija za privremeno zapošljavanje. Mađarska je neovisno o tim mjerama smatrala da bi trebalo nastaviti s primjenom mehanizma prijenosa porezne obveze kako bi se dodatno smanjila šteta u tom sektoru. Međutim, u uvodnoj izjavi 11. Provedbene odluke Vijeća (EU) 2018/486 naglašeno je da bi se mjerama koje provodi Mađarska trebale ukloniti prijevare u dotičnom sektoru pa stoga ne bi trebala biti potrebna daljnja odstupanja od članka 193. Direktive o PDV-u u pogledu osiguravanja osoblja.

Mjere koje je Mađarska provela kako bi smanjila prijevare u području PDV-a, ne samo u sektoru osiguravanja osoblja, nego i u svim sektorima gospodarstva, uključuju sljedeće:

– 1. siječnja 2012. uveden je postupak registracije poreza i pojačani nadzor poreznih tijela kako bi se spriječilo osnivanje lažnih trgovačkih društava i prijenosi društava te kako bi se osobe rizičnog ponašanja isključile iz poslovnih aktivnosti.

– Novčana kazna za utaju poreza povezanu s prikrivanjem prihoda znatno je povećana. U određenim su slučajevima pooštrene sankcije za neispunjavanje obveza povezanih s prijavom poreza i čuvanja dokumenata. Uvedena je novčana kazna umjesto mjere

[5] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf

zatvaranja poduzeća u slučajevima obavljanja poslovnih aktivnosti bez poslovnih prostora.

– Standardni rok za povrat PDV-a, a time i za inspekcije, produljen je 2012. na 75 dana kako bi se povećala učinkovitost revizije i uklonili nezakoniti zahtjevi za povrat PDV-a.

– 1. siječnja 2013. uvedeno je nacionalno rekapitulacijsko izvješće o PDV-u. Porezni obveznici dužni su dostaviti izvješće poreznom tijelu o detaljima izdanih i primljenih računa. U početku se obveza izvješćivanja primjenjivala na sve račune u kojima je iznos izlaznog PDV-a iznosio najmanje 2 milijuna HUF. Taj se prag postupno smanjuje. Od 1. srpnja 2020. svaka osoba koja izdaje račun dužna je dostaviti podatke o svim računima izdanim poreznim obveznicima registriranima u Mađarskoj za transakcije izvršene u Mađarskoj, uključujući transakcije koje podliježu mehanizmu prijenosa porezne obveze i transakcije izuzete od oporezivanja, osim isporuka unutar Zajednice. Od 1. siječnja 2021. obveza izvješćivanja primjenjivat će se i na račune izdane osobama koje nisu porezni obveznici, a ukinut će se prag za primljene račune. Porezno tijelo upotrebljava dostavljene podatke za analize rizika i učinkovito utvrđivanje lanaca izdavanja računa.

– Od 1. siječnja 2013. dopušteni maksimalni mjesečni iznos plaćanja poreznih obveznika kao gotovinske naknade za robu ili usluge iznosi 1,5 milijuna HUF.

– Od 1. siječnja 2015. novoosnovana poduzeća moraju podnositi mjesečne prijave PDV-a, što omogućuje ranije otkrivanje i iskorjenjivanje poduzeća osnovanih radi utaje poreza. Usto, od tog datuma više nije moguće podnositi godišnje prijave PDV-a za prihode od prodaje koji premašuju iznos od 50 milijuna HUF. Umjesto toga moraju se podnositi tromjesečne prijave PDV-a, čime se omogućuje otkrivanje zlouporabe tijekom godine.

– 1. siječnja 2016. uveden je sustav u okviru kojeg porezno tijelo porezne obveznike razvrstava kao pouzdane ili rizične. Porezno tijelo provodi tromjesečnu provjeru razvrstavanja poreznih obveznika.

– 1. srpnja 2017. uveden je, najprije na dobrovoljnoj osnovi, računovodstveni softver za izvješćivanje o računima u stvarnom vremenu. Od 1. srpnja 2018. korištenje tog softvera postalo je obvezno, a od 1. siječnja 2021. primjenjivat će se i na račune izdane potrošačima. Kontinuirano prikupljanje podataka omogućit će poreznim tijelima utvrđivanje rizika u stvarnom vremenu.

Nadalje, uvedene su i druge mjere koje su izravno usmjerene na sektor agencija za privremeno zapošljavanje:

– 2015. uveden je pravni instrument pod nazivom „obavijest o utaji porezne obveze” čija je primjena proširena 2020. na zaposlenike kao primatelje. Ako porezno tijelo tijekom revizije poslodavca utvrdi okolnosti u području radnih odnosa i donese konačnu odluku kojom se utvrdi neispunjavanje odredaba poreznog zakonodavstva, ono će dotične

zaposlenike upozoriti na te okolnosti. Ta se obveza primjenjuje čak i ako zaposlenik više nije u radnom odnosu s poreznim obveznikom u trenutku obavijesti.

– Porezno tijelo također može poduzeti mjere za borbu protiv utaje poreza i doprinosa za zapošljavanje prikupljanjem podataka iz obrazaca o prijavama zaposlenja i promjenama u zapošljavanju te prijavama poreznih obveza koje su dostupne u njegovim bazama podataka. Razlog tomu je činjenica da je najčešći oblik utaje poreza onaj u kojem se zapošljavanje prijavljuje, ali se porezne obveze ne prijavljuju niti plaćaju. Jedan od načina rješavanja tih nedosljednosti, u skladu s pristupom poreznog tijela prilagođenom poreznim obveznicima, je slanje obavijesti poreznom obvezniku o vrsti pogreške i potrebnim korektivnim mjerama koje on sam može provesti na vlastitu inicijativu. Porezno tijelo može zatražiti provođenje revizije u pogledu poreznih obveznika koji sami ne poduzmu potrebne mjere.

– Porezno tijelo razvilo je 2017. informatički sustav za upozoravanje zaposlenika kako bi se utvrdilo prijevarno ponašanje poslodavaca i osigurala pravodobna reakcija. Taj sustav uspješno pridonosi borbi protiv sive ekonomije.

Prema procjenama podataka koje je dostavila Mađarska, tim se mjerama smanjio broj prijevara povezanih s PDV-om u sektoru osiguravanja osoblja s više od 15 % 2015. na manje od 5 % 2019.

Stoga se paket mjera koje je Mađarska provela pokazao uspješnim u suzbijanju prijevara povezanih s PDV-om te je znatno smanjio broj prijevara povezanih s PDV-om u svim sektorima gospodarstva što pokazuju i redovita izvješća o manjku prihoda od PDV-a. Kako je prethodno navedeno, manjak prihoda od PDV-a za Mađarsku u 2013. iznosio je 24,4 %. U 2015.[6] manjak prihoda od PDV-a iznosio je 13,74 %, što je i dalje iznad medijana EU-a od 10,85 %. U najnovijem izvješću pod nazivom „Studija i izvješća o manjku prihoda od PDV-a u 28 država članica EU-a – 2020. završno izvješće”[7] taj manjak za Mađarsku u 2018. iznosio je 8,4 %, što je ispod medijana EU-a od 9,2 % Predviđa se nastavak padajućeg trenda za 2019. te se procjenjuje da će manjak prihoda od PDV-a za tu godinu iznositi 6,6 %.

Treba napomenuti da se brojke o manjku prihoda od PDV-a u odnosu na sve gospodarske sektore ne razlikuju mnogo od procjena koje su mađarska tijela dostavila u pogledu broja prijevara povezanih s PDV-om u sektoru opskrbe osobljem. Stoga se nastavak primjene posebnih mjera, kao što je mehanizam prijenosa porezne obveze, u predmetnom sektoru ne čini opravdanim.

[6] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf
[7] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf

Mjere poput postupka prijave poreza, pojačanog nadzora poreznih tijela i izvješćivanja u stvarnom vremenu trebale bi biti korisne za rano otkrivanje prijevara povezanih s PDV-om izbjegavajući osnivanje lažnih poduzeća. Budući da su se te mjere pokazale djelotvornima u drugim sektorima gospodarstva, ta bi činjenica trebala prevladati sumnju mađarskih nadležnih tijela u pogledu ponovnog i brzog nastanka lanaca prijevara ako se mehanizam prijenosa porezne obveze prestane primjenjivati u sektoru osiguravanja osoblja.

Stoga zahtjev koji je podnijela Mađarska nije utvrđen kao krajnje rješenje i hitna mjera, pri čemu se mora zajamčiti nužnost i iznimnost odobrenog odstupanja. Uobičajene mjere opće prirode koje je Mađarska provela, zajedno s prethodno navedenim posebnim mjerama u sektoru agencija za privremeno zapošljavanje, trebale bi biti dovoljne za rješavanje prijevara povezanih s PDV-om u sektoru osiguravanja osoblja.

Usto, ne čini se da je mjera koju je zatražila Mađarska primjereno ograničenog opsega, nužna ni razmjerna za rješavanje posebnih situacija prijevare u sektoru osiguravanja osoblja. Mjere s općim područjem primjene i posebne mjere koje provodi Mađarska, posebno mjere postupka prijave poreza, pojačanog nadzora poreznih tijela i izvješćivanja u stvarnom vremenu trebale bi biti dovoljne za borbu protiv prijevara povezanih s PDV-om u sektoru osiguravanja osoblja.

Naposljetku, Komisija je Komunikacijom Vijeću[8] uložila prigovor na sličan zahtjev Italije za primjenu mehanizma prijenosa porezne obveze na atipično zapošljavanje osoblja.

5. ZAKLJUČAK

Na temelju navedenih elemenata Komisija se ne slaže sa zahtjevom koji je podnijela Mađarska.

[8] Komunikacija Komisije Vijeću u skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ, COM(2020) 243 final.