EVROPSKÁ
KOMISE

V Bruselu dne 17.12.2020
COM(2020) 811 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].

Maďarsko požádalo dopisem, který Komise zaevidovala dne 17. června 2020, o povolení pokračovat v používání opatření odchylujícího se od článku 193 směrnice o DPH. V souladu s čl. 395 odst. 2 směrnice o DPH informovala Komise dopisem ze dne 16. září 2020 o žádosti Maďarska ostatní členské státy. Dopisem ze dne 17. září 2020 uvědomila Komise Maďarsko, že má k dispozici všechny údaje, které jsou podle jejího názoru k posouzení žádosti potřebné.

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 poskytuje služby. Účelem odchylky, jejíž prodloužení Maďarsko požaduje, je převést daňovou odpovědnost na osobu, které jsou zboží nebo služby dodány (takzvaný mechanismus přenesení daňové povinnosti) v případě poskytnutí pracovníků vykonávajících jiné činnosti, než jaké jsou uvedeny v čl. 199 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH. Ustanovení čl. 199 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH umožňuje členským státům uplatňovat mechanismus přenesení daňové povinnosti na poskytování pracovníků pro provedení stavebních prací, včetně oprav, úklidu, údržby, přestavby a demolice, týkajících se nemovitosti. Toto odchylující se opatření tedy Maďarsku umožňuje uplatňovat mechanismus přenesení daňové povinnosti na poskytování pracovníků ve všech odvětvích hospodářské činnosti. 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 poskytnuty služby. Přenesení daňové povinnosti se často používá k boji proti podvodům v oblasti DPH v cílových hospodářských odvětvích, zejména u podvodů typu „chybějícího obchodníka“.

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

K podvodu typu chybějícího obchodníka dojde, když obchodníci prodají zboží nebo poskytnou služby, vyberou od svých zákazníků DPH a následně zmizí, aniž by daň, kterou od zákazníka vybrali, odvedli správci daně. Tím, že se v těchto případech jako osoba povinná odvést DPH určí osoba, které je dodáno zboží nebo jíž jsou poskytnuty služby, se díky domácímu mechanismu přenesení daňové povinnosti vyloučí možnost této formy daňového úniku.

V doplňujících informacích, které Maďarsko předložilo k doložení své žádosti, uvedlo, že podvody páchané v oblasti poskytování pracovníků jsou podobné podvodům typu „chybějícího obchodníka“, neboť se jedná o služby, které lze snadno poskytovat, a hlavními náklady poskytovatelů služeb jsou náklady na zaměstnance, které nezahrnují placení DPH. V praxi tedy podvodníci získají celou částku DPH, účtovanou zákazníkovi.

3. ŽÁDOST

Za účelem boje proti podvodům v oblasti DPH v odvětví agenturního zprostředkovávání dočasného zaměstnání požádalo Maďarsko v roce 2014 o povolení přijmout zvláštní opatření odchylující se od článku 193 směrnice o DPH, které by stanovilo, že pro poskytování pracovníků vykonávajících jiné činnosti, než jaké jsou uvedeny v čl. 199 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice, je osobou povinnou odvést DPH osoba povinná k dani, které jsou služby poskytovány. Povolení bylo uděleno prováděcím rozhodnutím Rady (EU) 2015/2349[3] a jeho platnost skončila dne 31. prosince 2017.

V roce 2017 Maďarsko předložilo další žádost, aby za stejné služby v rámci poskytování pracovníků byl za platbu DPH odpovědný jejich příjemce. Prováděcím rozhodnutím Rady (EU) 2018/486[4] bylo toto povolení uděleno s platností do 31. prosince 2020.

Maďarsko nyní v souladu s článkem 395 směrnice o DPH požaduje, aby mu Rada na návrh Komise povolila pokračovat v uplatňování zvláštního opatření odchylujícího se od článku 193 směrnice o DPH, pokud jde o použití mechanismu přenesení daňové povinnosti na domácí dodávky služeb zahrnující poskytování pracovníků vykonávajících jiné činnosti, než jaké jsou uvedeny v čl. 199 odst. 1 písm. a) uvedené směrnice.

Žádost se týká poskytování pracovníků prostřednictvím agentur zprostředkovávajících dočasné zaměstnání, přidělování zaměstnanců, školních družstev, družstev důchodců a veškerých dodávek služeb, které nejsou poskytovány v rámci těchto právních forem, ve skutečnosti však představují poskytování pracovníků. Povolení, jehož prodloužení je požadováno, tedy v praxi Maďarsku umožňuje uplatňovat přenesení daňové povinnosti na veškeré služby spočívající v poskytování pracovníků.

[3] Prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2015/2349 ze dne 10. prosince 2015, kterým se Maďarsku povoluje použít zvláštní opatření odchylující se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 330, 16.12.2015, s. 53).

[4] Prováděcí rozhodnutí Rady (EU) 2018/486 ze dne 19. března 2018, kterým se Maďarsku povoluje uplatňovat zvláštní opatření odchylující se od článku 193 směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 81, 23.3.2018, s. 15).

Podle maďarské žádosti je odvětví poskytování pracovníků mimořádně zranitelné, pokud jde o daňové podvody. Hlavní náklady agentur zprostředkovávajících dočasné zaměstnání představují platy a související daně a odvody, které nezahrnují žádné DPH na vstupu, přičemž jejich nákupy jsou ve srovnání s nimi zanedbatelné. V důsledku toho, pokud se neuplatní přenesení daňové povinnosti, je částka DPH účtovaná hospodářskými subjekty v odvětví jejich zákazníkům, tedy DPH na výstupu, mnohem vyšší než částka odpočitatelné DPH, tedy DPH na vstupu. To by mělo za běžných okolností vést ke vzniku dluhu DPH vůči státní pokladně. Kromě toho je velmi snadné nabízet služby v oblasti poskytování pracovníků, neboť pro zahájení hospodářské činnosti nejsou vyžadovány žádné zvláštní znalosti ani zvláštní vybavení, což velmi usnadňuje vstup na trh s poskytováním pracovníků.

Podvodné podniky poskytující služby agenturního zprostředkovávání dočasného zaměstnání obvykle vytvářejí řetězec, přičemž podnik na konci tohoto řetězce, který ve skutečnosti poskytuje služby v oblasti poskytování pracovníků, neplatí DPH vztahující se na dané služby. Tato praxe narušuje hospodářskou soutěž, a tím ohrožuje fungování podniků, které dodržují právní předpisy. Daňové úniky v tomto odvětví navíc nezahrnují jen DPH, ale také daně a odvody související se zaměstnáním, které tvoří přibližně 40 procent celkových nákladů na zaměstnance.

Podle informací poskytnutých Maďarskem vedlo zavedení přenesení daňové povinnosti v odvětví poskytování pracovníků ke snížení počtu poskytovatelů působících v tomto odvětví, a to navzdory zvýšení základu daně z poskytovaných dodávek. Tento trend podle názoru maďarských orgánů naznačuje účinek „očišťování“ trhu.

Maďarsko ve své žádosti uvádí, že se opatření ukázalo jako vhodný a účinný nástroj v boji proti zneužívání a pomohlo omezit podvody s DPH v tomto odvětví. Vzhledem ke zvláštní povaze odvětví agenturního zprostředkovávání dočasného zaměstnání, které nevyžaduje žádné zvláštní odborné znalosti a ve kterém je částka DPH, která má být zaplacena, mnohem vyšší než částka odpočitatelné DPH, by se podle Maďarska v případě, že mechanismus přenesení daňové povinnosti nebude možné nadále uplatňovat, brzy obnovily původní podmínky a znovu by se velmi rychle objevily podvodné řetězce.

Maďarsko dále zdůrazňuje, že celosvětový hospodářský pokles způsobený pandemií COVID-19 vážně ovlivnil zaměstnanost, a to zejména odvětví poskytování pracovníků. Flexibilita při využívání pracovních sil by podnikům pomohla zotavit se z této situace. Očekává se tedy, že podíl pracovních sil najímaných prostřednictvím agenturního zprostředkovávání dočasného zaměstnání bude vyšší než podíl před vypuknutím pandemie COVID-19. To by mohlo pobízet podvodníky k pokusům o vstup do tohoto odvětví. Prodloužení platnosti odchylujícího se opatření by tak pomohlo zabránit výskytu podvodníků v tomto odvětví.

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.

Při schválení původní odchylky prováděcím rozhodnutím Rady (EU) 2015/2349 byly tyto podmínky splněny. Podle zprávy z roku 2015 o „Studii kvantifikace a analýzy výpadku příjmů z DPH v členských státech EU“[5], kterou zveřejnila Evropská komise, dosáhl výpadek příjmů z DPH v Maďarsku za rok 2013 hodnoty 24,4 %, což je výrazně nad mediánem EU ve výši 13,9 %. K boji proti podvodům v oblasti DPH proto bylo nezbytné přijmout výjimečná opatření.

Když Maďarsko v roce 2017 požádalo o prodloužení možnosti uplatňovat přenesení daňové povinnosti na odvětví poskytování pracovníků, bylo uvedeno, že v rámci boje proti podvodům v oblasti DPH bylo přijato značné množství opatření. Maďarsko také plánovalo přijmout další opatření proti podvodům se zvláštním zaměřením na agenturní zprostředkovávání dočasného zaměstnání. Bez ohledu na tato opatření se Maďarsko domnívalo, že by měl nadále platit ochranný mechanismus přenesení daňové povinnosti, aby i nadále snižoval škody vzniklé v tomto odvětví. V 11. bodě odůvodnění prováděcího rozhodnutí Rady (EU) 2018/486 bylo nicméně zdůrazněno, že opatření přijatá Maďarskem by měla vyloučit podvody v dotčeném odvětví, a proto by v budoucnu již neměla být vyžadována žádná další odchylka od článku 193 směrnice o DPH, pokud jde o poskytování pracovníků.

Mezi opatření provedená Maďarskem za účelem omezení podvodů v oblasti DPH, a to nejen v oblasti poskytování pracovníků, ale ve všech hospodářských odvětvích, patří:

– Dne 1. ledna 2012 byl zaveden postup daňové registrace a posílení dohledu daňových orgánů s cílem omezit zakládání falešných společností a převody společností a vyřadit osoby, které se dopouští rizikového chování.

– Byla výrazně navýšena pokuta za daňové úniky v souvislosti se zatajováním příjmů. V některých případech byl zpřísněn systém sankcí, které se mají uplatňovat v případě nedodržení povinností registrace a uchovávání dokumentů. Sankce uzavření podniku v

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

případech porušení předpisů, kdy jsou činnosti prováděny bez existující provozovny, byla nahrazena pokutou.

– V roce 2012 byla všeobecná lhůta pro vyplácení DPH, a tedy i kontroly, prodloužena na 75 dní za účelem zvýšení efektivity auditu a vyloučení uplatňování nezákonných nároků na vrácení DPH.

– Dne 1. ledna 2013 bylo zavedeno tuzemské souhrnné hlášení DPH. Osoby povinné k dani jsou povinny hlásit správci daně konkrétní údaje o fakturách, které vystavily a přijaly. Zpočátku se oznamovací povinnost vztahovala na veškeré faktury, kde výše DPH na výstupu činila alespoň 2 miliony HUF. Tato prahová hodnota byla postupně snižována. Od 1. července 2020 je jakákoli osoba vystavující fakturu povinna vykazovat údaje o všech fakturách vystavených osobám povinným k dani registrovaným v Maďarsku za plnění uskutečněná v Maďarsku, včetně plnění podléhajících mechanismu přenesení daňové povinnosti a plnění osvobozených od daně, s výjimkou plnění uvnitř Společenství. Od 1. ledna 2021 se oznamovací povinnost bude vztahovat také na faktury vystavené osobám nepovinným k dani a prahová hodnota pro došlé faktury bude zrušena. Správce daně používá vykazované údaje pro účely analýzy rizik a co nejrychlejší odhalení fakturačních řetězců.

– Od 1. ledna 2013 mohou osoby povinné k dani platit v hotovosti maximálně 1,5 milionu HUF měsíčně jako protiplnění za zboží nebo služby.

– Od 1. ledna 2015 musí nově založené podniky podávat měsíční přiznání k dani, což umožňuje dříve odhalit a vyřadit podniky založené za účelem daňových úniků. Kromě toho od téhož data již není možné podávat roční přiznání k dani pro příjmy z prodeje přesahující 50 milionů HUF. Místo toho musí být podávána čtvrtletní přiznání, což umožňuje odhalit zneužívání v průběhu roku.

– Dne 1. ledna 2016 byl zaveden systém, v rámci kterého správce daně klasifikuje osoby povinné k dani jako spolehlivé nebo rizikové. Správce daně klasifikaci osob povinných k dani čtvrtletně přezkoumává.

– Dne 1. července 2017 byl zaveden fakturační software pro vykazování faktur v reálném čase, který nejprve fungoval na dobrovolné bázi. Od 1. července 2018 bylo používání tohoto softwaru povinné a od 1. ledna 2021 bude rozšířeno na faktury B2C. Průběžný přísun údajů pomáhá správci daně identifikovat rizika v reálném čase.

Kromě toho byla zavedena další opatření přímo zaměřená na odvětví agenturního zprostředkovávání dočasného zaměstnání:

– Právní nástroj nazvaný „oznámení o vyhýbání se daňové povinnosti“, zavedený v roce 2015, byl v roce 2020 rozšířen i na zaměstnance jakožto příjemce. Pokud správce daně při auditu zaměstnavatele zjistí okolnosti týkající se pracovního poměru a vydá konečné rozhodnutí o obcházení ustanovení daňových právních předpisů, upozorní na tyto

okolnosti příslušné zaměstnance. Tato povinnost platí i v případě, že zaměstnanec již není v době oznámení v pracovněprávním vztahu s osobou povinnou k dani.

– Správce daně může rovněž přijmout opatření k boji proti daňovým únikům v oblasti daní a odvodů týkajících se zaměstnání a shromažďovat údaje z formulářů prohlášení o zaměstnání a o změnách v zaměstnání a prohlášeních o daňových povinnostech, které jsou k dispozici v jeho databázích. Důvodem je to, že nejběžnější formou daňových úniků je stav, kdy je zaměstnání nahlášeno, ale nejsou nahlášeny ani zaplaceny žádné daňové závazky. Jedním ze způsobů, jak tyto nesrovnalosti vyřešit, v souladu s přístupem správce daně vstřícného k daňovým poplatníkům, je podpůrný postup, při kterém je osoba povinná k dani informována o typu chyby a nezbytných nápravných opatřeních, která může osoba povinná k dani přijmout z vlastní vůle. U osob povinných k dani, které nereagují z vlastní vůle, je možné nařídit audit.

– Správce daně vyvinul v roce 2017 informační systém nazvaný „Varování zaměstnance“, jehož cílem je identifikovat podvodné chování zaměstnavatelů a rychle na něj reagovat. Tento systém v boji proti šedé ekonomice úspěšně pomáhá.

Podle odhadů údajů poskytnutých Maďarskem umožnila tato opatření snížit podvody v oblasti DPH v odvětví poskytování pracovníků z více než 15 procent v roce 2015 na méně než pět procent v roce 2019.

Balíček opatření provedených Maďarskem tedy prokázal při potírání podvodů v oblasti DPH svou účinnost a vedl k velkolepému snížení objemu podvodů v oblasti DPH ve všech hospodářských odvětvích, jak je uvedeno ve zprávách o výpadku příjmů z DPH, které byly postupně zveřejňovány. Jak již bylo zmíněno, v roce 2013 činil výpadek příjmů z DPH v Maďarsku 24,4 %. V roce 2015[6] činil výpadek příjmů z DPH 13,74 %, což bylo stále nad mediánem EU 10,85 %. Jak udává nejnovější „Studie a zprávy týkající se výpadku příjmů z DPH v členských státech EU-28: závěrečná zpráva pro rok 2020“[7], činil výpadek příjmů z DPH v Maďarsku v roce 2018 8,4 %, což je pod mediánem EU 9,2 %. Prognóza pro rok 2019 předpokládá pokračující klesající trend a odhaduje výpadek příjmů z DPH v daném roce ve výši 6,6 %.

Je třeba poznamenat, že údaje o výpadku příjmů z DPH ve vztahu ke všem hospodářským odvětvím se příliš neliší od odhadů maďarských orgánů týkajících se rozsahu podvodů v oblasti DPH v odvětví poskytování pracovníků. V důsledku toho se pokračování zvláštních opatření v posledně uvedeném odvětví, jako je mechanismus přenesení daňové povinnosti, nezdá být opodstatněné.

[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

Opatření, jako jsou postup daňové registrace, posílení dohledu daňových orgánů či vykazování v reálném čase, by měla být užitečná pro včasné odhalování podvodů v oblasti DPH a zabránění zakládání falešných společností. Jelikož se tato opatření osvědčila v jiných hospodářských odvětvích, měla by překonat obavy vyjádřené maďarskými orgány, že v případě, že v odvětví poskytování pracovníků nadále nebude možné uplatňovat mechanismus přenesení daňové povinnosti, okamžitě se navrátí podvodné řetězce.

Žádost předložená Maďarskem proto nesplňuje podmínku krajního řešení a mimořádného opatření, jež musí poskytovat záruky, pokud jde o nezbytnost a výjimečnou povahu povolené odchylky. K řešení podvodů v oblasti DPH v odvětví poskytování pracovníků by měla být dostačující konvenční opatření obecné povahy prováděná Maďarskem spolu s výše uvedenými zvláštními opatřeními pro odvětví agenturního zprostředkovávání dočasného zaměstnání.

Opatření požadované Maďarskem se navíc nejeví jako omezené co do rozsahu, nezbytné a přiměřené pro řešení konkrétního podvodu v odvětví poskytování pracovníků. Opatření s obecnou působností a zvláštní opatření zavedená Maďarskem, zejména postup daňové registrace, posílení dohledu daňových orgánů či vykazování v reálném čase, by měla být dostatečná k řešení podvodů v oblasti DPH v odvětví poskytování pracovníků.

A konečně, Komise vznesla prostřednictvím sdělení Radě[8] námitku proti podobné žádosti Itálie o uplatnění mechanismu přenesení daňové povinnosti na atypické poskytování pracovníků.

5. ZÁVĚR

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

[8] Sdělení Komise Radě v souladu s článkem 395 směrnice Rady 2006/112/ES (COM(2020)243 final).