**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]](#footnote-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 je ta postopek namenjen odstopanju od splošnih načel DDV, je treba v skladu s sodno prakso Sodišča Evropske unije nacionalne ukrepe za odstopanje 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 uresničevanje posebnega cilja, ki ga zasledujejo, ter čim manj vplivati na cilje in načela Direktive o DDV[[2]](#footnote-2).

V dopisu, ki ga je Komisija evidentirala 17. junija 2020, je Madžarska zaprosila za dovoljenje, da še naprej uporablja ukrep, ki odstopa od člena 193 direktive o DDV. V skladu s členom 395(2) direktive o DDV je Komisija z dopisom z dne 16. septembra 2020 o vlogi Madžarske obvestila druge države članice. Z dopisom z dne 17. septembra 2020 je Komisija Madžarsko uradno obvestila, da ima vse informacije, za katere meni, da so potrebne za presojo vloge.

Praviloma je oseba, ki je v skladu s členom 193 direktive o DDV dolžna plačati DDV davčnim organom, davčni zavezanec, ki dobavlja blago ali opravlja storitve. Namen odstopanja, ki ga Madžarska želi podaljšati, je, da se ta obveznost naloži davčnemu zavezancu, za katerega se opravi storitev (t. i. mehanizem obrnjene davčne obveznosti), in sicer v primeru zagotovitve osebja, ki izvaja dejavnosti, ki niso zajete v točki (a) člena 199(1) direktive o DDV. Člen 199(1)(b) direktive o DDV državam članicam omogoča, da uporabijo mehanizem obrnjene davčne obveznosti za zagotavljanje osebja, ki izvaja gradbena dela, vključno s popravili, čiščenjem, vzdrževanjem, rekonstrukcijo in rušenjem nepremičnin. Ukrep za odstopanje pa Madžarski omogoča, da uporabi mehanizem obrnjene davčne obveznosti za zagotavljanje osebja v vseh sektorjih gospodarske dejavnosti. Namen želenega odstopanja je boj proti goljufijam.

**2. OBRNJENA DAVČNA OBVEZNOST**

Oseba, ki je zavezana k plačilu DDV iz člena 193 direktive o DDV je davčni zavezanec, ki dobavlja blago ali opravlja storitve. Namen mehanizma obrnjene davčne obveznosti je prenos navedene obveznosti na davčnega zavezanca, za katerega se dobavi blago ali opravi storitev. Obrnjena davčna obveznost se pogosto uporablja za boj proti goljufijam na področju DDV v ciljnih gospodarskih sektorjih, zlasti goljufij, pri katerih se uporabljajo strukture „neplačujočega gospodarskega subjekta“.

Neplačujoči gospodarski subjekt je pojav, ko trgovci prodajo blago ali opravijo storitev, od svojih strank poberejo DDV in nato izginejo, ne da bi DDV, ki so ga pobrali od svojih strank, plačali davčnim organom. Da bi onemogočili to vrsto davčne utaje, je bil uveden domači mehanizem obrnjene davčne obveznosti, pri katerem je kot zavezanec za plačilo DDV določena oseba, za katero se dobavi blago ali opravi storitev.

Madžarska je v dodatnih informacijah, ki jih je predložila v utemeljitev svoje zahteve, navedla, da sta si goljufija pri zagotavljanju osebja in struktura neplačujočega gospodarskega subjekta podobni, saj je te storitve enostavno opravljati, glavni strošek za njihove ponudnike pa je strošek zaposlenih, ki ne vključuje DDV. Zato goljufi v praksi zaslužijo celoten znesek DDV, ki ga zaračunajo kupcu.

**3. VLOGA**

Madžarska je v okviru boja proti goljufijam na področju DDV v sektorju agencij za začasno zaposlovanje leta 2014 zaprosila za dovoljenje, da uvede poseben ukrep, ki odstopa od člena 193 direktive o DDV in na podlagi katerega bi se pri zagotavljanju osebja, vključenega v dejavnosti, ki niso zajete v členu 199(1) navedene direktive, kot oseba, ki je dolžna plačati DDV, štel davčni zavezanec, za katerega se opravi storitev. Dovoljenje je bilo izdano z Izvedbenim sklepom Sveta (EU) 2015/2349[[3]](#footnote-3) in je prenehalo veljati 31. decembra 2017.

Madžarska je leta 2017 ponovno vložila prošnjo, da bi za iste storitve, povezane z zagotavljanjem osebja, zahtevala plačilo DDV od osebe, za katero se opravi storitev. Svet ji je to z Izvedbenim sklepom (EU) 2018/486[[4]](#footnote-4) dovolil za obdobje do 31. decembra 2020.

Madžarska zdaj v okviru člena 395 direktive o DDV Svet zaproša, naj ji na predlog Komisije dovoli, da še naprej uporablja ta posebni ukrep, ki odstopa od člena 193 direktive o DDV, tj. da mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporablja za opravljanje domačih storitev, pri katerih gre za zagotavljanje osebja, vključenega v dejavnosti, ki niso zajete v točki (a) člena 199(1) navedene direktive.

Vloga se nanaša na zagotavljanje osebja prek agencij za začasno zaposlovanje, napotitev osebja, šolskih zadrug, zadrug upokojencev in vseh drugih storitev, ki se ne opravljajo v okviru teh pravnih oblik, vendar po svoji vsebini dejansko vključujejo zagotavljanje osebja. Zato dovoljenje, za katerega zaproša Madžarska, v praksi omogoča uporabo obrnjene davčne obveznosti za vse storitve, ki vključujejo zagotavljanje osebja.

Kot je navedeno v njeni vlogi, je storitev zagotavljanje osebja močno izpostavljena davčnim goljufijam. Glavni stroški agencij za začasno zaposlovanje so plače ter z njimi povezani davki in prispevki, ki ne vključujejo nobenega vstopnega DDV, medtem ko so njihovi nakupi v primerjavi s temi stroški zanemarljivi. Če se torej ne uporabi obrnjena davčna obveznost, je znesek DDV, ki ga gospodarski subjekti v sektorju zaračunajo svojim strankam, to je izstopni DDV, veliko višji od zneska odbitnega DDV, ki je vstopni DDV. To praviloma pomeni dolg do državne blagajne v zvezi z DDV. Poleg tega je storitev zagotavljanja osebja zelo preprosto opravljati, saj za začetek opravljanja gospodarske dejavnosti ni potrebno nobeno posebno znanje, zato je na trg za zagotavljanje osebja zelo lahko vstopiti.

Goljufiva podjetja, ki opravljajo storitve agencij za začasno zaposlovanje, običajno vzpostavijo verigo, podjetje na koncu verige, ki dejansko zagotavlja osebje, pa ne plača DDV, ki velja za to storitev. Ta praksa izkrivlja konkurenco in tako ogroža podjetja, ki delujejo v skladu z zakonom. Poleg tega davčne utaje v sektorju ne vključujejo le DDV, temveč tudi davke in prispevke za zaposlovanje, ki znašajo približno 40 % skupnih stroškov zaposlitve.

Glede na informacije, ki jih je predložila Madžarska, se je zaradi uvedbe obrnjene davčne obveznosti v sektorju zagotavljanja osebja število ponudnikov te storitve zmanjšalo, in sicer kljub temu, da se je davčna osnova za opravljene storitve povečala. Ta trend po njihovem mnenju kaže na učinek „čiščenja“ trga.

Madžarska v vlogi navaja, da se je ukrep izkazal za ustrezen in učinkovit instrument v boju proti zlorabam in je prispeval k zmanjšanju goljufij na področju DDV v tem sektorju. Glede na posebnosti sektorja agencij za začasno zaposlovanje, ki ne zahteva posebnega strokovnega znanja za delovanje in kjer so zneski DDV, ki jih je treba plačati, veliko višji od zneska odbitnega DDV, bi se po mnenju Madžarske stanje kmalu spet poslabšalo in goljufive verige zelo hitro znova pojavile, če mehanizma obrnjene davčne obveznosti ne bi mogla več uporabljati.

Poleg tega Madžarska poudarja, da je svetovna gospodarska recesija, ki jo je povzročila pandemija covida-19, resno prizadela zaposlovanje, še posebej sektor zagotavljanja osebja. Prožnost v zvezi z uporabo delovne sile bi podjetjem pomagala, da bi lažje okrevala. Zato bo po pričakovanjih stopnja delavcev, zakupljenih prek agencij za zagotavljanje začasnega dela, presegla stopnjo pred izbruhom pandemije. To bi lahko goljufe spodbudilo, da bi poskusili vstopiti v ta sektor. Zato bi podaljšanje ukrepa odstopanja prispevalo k preprečevanju goljufij v sektorju.

**4. STALIŠČE KOMISIJE**

Ko Komisija prejme vloge v skladu s členom 395 direktive o DDV, preuči, ali so izpolnjeni osnovni pogoji za odobritev odstopanja, tj. ali se s predlaganim konkretnim ukrepom poenostavljajo postopki za davčne zavezance in/ali davčno upravo oziroma ali bi z njim preprečili določene vrste davčnih utaj ali izogibanja davkom. Pri tem je Komisija vedno uporabila restriktiven in previdnosten pristop, da odstopanja ne bi ogrozila delovanja splošnega sistema DDV ter da bi bila omejena v obsegu, potrebna in sorazmerna.

Vsako odstopanje od sistema porazdeljenega plačila je torej lahko le zadnja možnost in izredni ukrep, ki se odobri le izjemoma in ko je to nujno potrebno, kar je treba tudi upravičiti.

Ti pogoji so bili izpolnjeni, ko je bilo z Izvedbenim sklepom Sveta (EU) 2015/2349 odobreno prvotno odstopanje. Poročilo iz leta 2015 o študiji za količinsko opredelitev in analizo vrzeli pri pobiranju DDV v državah članicah EU (*Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States*)[[5]](#footnote-5), ki ga je objavila Evropska komisija, je pokazalo, da je vrzel pri pobiranju DDV na Madžarskem za leto 2013 dosegla 24,4 %, kar je precej nad mediano EU, ki je znašala 13,9 %. Zato so bili za boj proti goljufijam na področju DDV potrebni izredni ukrepi.

Ko je Madžarska leta 2017 zaprosila, da bi v sektorju zagotavljanja osebja še naprej uporabljala obrnjeno davčno obveznost, je navedla, da je za boj proti goljufijam na področju DDV sprejela številne ukrepe. Poleg tega je za boj proti goljufijam načrtovala še druge ukrepe, pri čemer je posebno pozornost namenila agencijam za začasno zaposlovanje. Ne glede na te ukrepe pa je Madžarska menila, da bi se moral zaščitni mehanizem obrnjene davčne obveznosti še naprej uporabljati, da bi se škodljivi učinek v tem sektorju še bolj zmanjšal. Kljub temu je Svet v uvodni izjavi 11 Izvedbenega sklepa (EU) 2018/486 poudaril, da bi morali z ukrepi, ki naj bi jih Madžarska sprejela, v sektorju zagotavljanja osebja goljufije odpraviti, zato na tem področju v prihodnosti nadaljnje odstopanje od člena 193 direktive o DDV ne bi smelo biti več potrebno.

Med ukrepi, ki jih je Madžarska izvedla za zmanjšanje goljufij na področju DDV, in sicer ne le v sektorju zagotavljanja osebja, temveč v vseh gospodarskih sektorjih, so naslednji:

– 1. januarja 2012 je bil uveden postopek davčne registracije, nadzor davčnih organov pa se je okrepil, da bi čim bolj preprečili ustanavljanje navideznih podjetij in prenosov med podjetji ter izločili osebe, ki izkazujejo tvegano ravnanje.

– Globa za davčno utajo v povezavi s prikrivanjem dohodkov se je znatno povečala. V nekaterih primerih je bil poostren sistem sankcij, ki se uporabljajo v primeru neizpolnjevanja obveznosti v zvezi z registracijo in hrambo dokumentov. Pri podjetjih, ki dejavnosti izvajajo brez poslovnih prostorov, je bila za kršitve uvedena denarna kazen, ki je nadomestila zaprtje podjetja.

– Leta 2012 je bil splošni rok za vračila DDV in s tem za inšpekcijske preglede podaljšan na 75 dni, da bi se povečala učinkovitost revizij in odpravili nezakoniti zahtevki za vračilo DDV.

– 1. januarja 2013 je bilo uvedeno rekapitulacijsko poročilo za domači DDV. Davčni zavezanci morajo davčnemu organu sporočiti podrobne podatke o računih, ki so jih izdali in prejeli. Najprej je obveznost poročanja veljala za vse račune, pri katerih je bil znesek izstopnega DDV vsaj 2 milijona HUF. Ta prag se je postopoma zniževal. Od 1. julija 2020 mora vsakdo, ki izda račun, sporočiti podatke o vseh računih, izdanih davčnim zavezancem, registriranim na Madžarskem, za tam opravljene transakcije, vključno s transakcijami, za katere se uporablja mehanizem obrnjene davčne obveznosti, in transakcijami, ki so oproščene davka, razen za dobavo blaga oz. opravljanje storitev znotraj Skupnosti. Od 1. januarja 2021 se bo obveznost poročanja uporabljala tudi za račune, izdane osebam, ki niso davčni zavezanci, prag v zvezi s prejetimi računi pa bo odpravljen. Davčni organi sporočene podatke uporabljajo za analizo tveganja in čim hitrejše odkrivanje verig izdajanja računov.

– Od 1. januarja 2013 lahko davčni zavezanci za blago ali storitve plačajo v gotovini največ 1,5 milijona HUF mesečno.

– Od 1. januarja 2015 morajo novoustanovljena podjetja predložiti mesečne obračune DDV, kar omogoča zgodnejše odkrivanje in izločanje podjetij, ustanovljenih za namene davčne utaje. Od tega datuma tudi ni več mogoče predložiti letnih obračunov DDV za prihodke od prodaje, ki presegajo 50 milijonov HUF. Namesto tega je treba predložiti četrtletne obračune, to pa omogoča odkrivanje zlorab med letom.

– 1. januarja 2016 je bil uveden sistem, v katerem davčni organ davčne zavezance uvrsti med zanesljive ali tvegane, njihovo razvrstitev pa pregleda vsako četrtletje.

– 1. julija 2017 je bila uvedena programska oprema za izdajanje računov, s katero poročanje o računih poteka v realnem času. Sprva je bila prostovoljna, od 1. julija 2018 pa je obvezna, poleg tega jo bo treba od 1. januarja 2021 uporabljati tudi za račune med podjetji in potrošniki. Stalen pritok podatkov davčnemu organu pomaga odkrivati tveganja v realnem času.

Poleg tega so bili uvedeni drugi ukrepi, neposredno usmerjeni v sektor agencij za začasno zaposlovanje:

– obvestilo o utaji davčne obveznosti – pravni instrument, uveden leta 2015, – od leta 2020 prejmejo tudi zaposleni. Če davčni organ med revizijo delodajalca ugotovi okoliščine v zvezi z delovnim razmerjem in izda končno odločbo, s katero ugotovi izogibanje določbam davčne zakonodaje, zadevne delavce opozori na te okoliščine. Ta obveznost velja tudi, če delavec ob izdaji obvestila ni več v delovnem razmerju z davčnim zavezancem.

– Davčni organ lahko sprejme tudi ukrepe za boj proti utaji davkov in prispevkov za delo, tako da zbira podatke iz obrazcev o prijavi in spremembah zaposlitve ter iz napovedi davčnih obveznosti, ki so na voljo v njegovih zbirkah podatkov. Razlog za to je, da je najpogostejša oblika davčne utaje primer, ko se zaposlitev prijavi, davčne obveznosti pa se ne prijavijo ali plačajo. Davčni organ lahko tovrstno neskladje reši na način, ki je prijazen do davkoplačevalcev, in sicer s spodbujevalnim postopkom, v katerem je davčni zavezanec obveščen o vrsti napake in potrebnih korektivnih ukrepih, ki jih lahko sprejme sam. Pri davčnih zavezancih, ki se na to ne odzovejo, se lahko odredijo revizije.

– Davčni organ je leta 2017 razvil informacijski sistem za opozarjanje s strani zaposlenih, da bi lahko hitro odkril goljufivo ravnanje delodajalcev in se nanj odzval. Sistem uspešno prispeva k boju proti sivi ekonomiji.

Glede na statistične ocene, ki jih je predložila Madžarska, so ti ukrepi v sektorju zagotavljanja osebja omogočili zmanjšanje goljufij na področju DDV z več kot 15 % v letu 2015 na manj kot 5 % v letu 2019.

Zato se je izkazalo, da je sveženj ukrepov, ki jih izvaja Madžarska, učinkovit pri omejevanju goljufij na področju DDV in se je z njim obseg goljufij na tem področju v vseh gospodarskih sektorjih močno zmanjšal, kot je prikazano v zaporedno objavljenih poročilih o vrzeli pri pobiranju DDV. Kot že omenjeno, je vrzel pri pobiranju DDV na Madžarskem leta 2013 znašala 24,4 %. Leta 2015[[6]](#footnote-6) je ta vrzel znašala 13,74 %, kar je še vedno nad mediano EU, ki je znašala 10,85 %. Po najnovejšem, končnem poročilu iz leta 2020 o študiji in poročilih o vrzeli pri pobiranju DDV v državah članicah EU-28 (*Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States - 2020 Final Report*)[[7]](#footnote-7) je ta vrzel na Madžarskem za leto 2018 znašala 8,4 %, kar je pod mediano EU, ki je znašala 9,2 %. Po napovedih za leto 2019 naj bi se trend upadanja nadaljeval, pri čemer naj bi vrzel pri pobiranju DDV znašala 6,6 %.

Opozoriti je treba, da se v napovedih madžarskih organov pričakovana vrzel pri pobiranju DDV v vseh gospodarskih sektorjih ne razlikuje veliko od pričakovanega obsega goljufij na področju DDV v sektorju zagotavljanja osebja. Zato se nadaljevanje posebnih ukrepov, kot je mehanizem obrnjene davčne obveznosti, v slednjem sektorju ne zdi upravičeno.

Ukrepi, kot so postopek davčne registracije, okrepljen nadzor davčnih organov in poročanje v realnem času, bi morali prispevati k zgodnjemu odkrivanju goljufij na področju DDV, s čimer bi preprečevali ustanavljanje navideznih podjetij. Ker so se ti ukrepi izkazali za učinkovite v drugih gospodarskih sektorjih, madžarske organe ne bi smelo več skrbeti, da se bodo v primeru, da se v sektorju zagotavljanja osebja ne bo več uporabljal mehanizem obrnjene davčne obveznosti, goljufive verige takoj spet pojavile.

Zato vloga, ki jo je predložila Madžarska, ne izpolnjuje pogoja, da gre za zadnjo možnost in izredni ukrep, ki se odobri le izjemoma in ko je to nujno potrebno ter ki ga je treba tudi upravičiti. Za odpravo goljufij na področju DDV v sektorju agencij za začasno zaposlovanje bi morali zadostovati običajni ukrepi splošne narave, ki jih izvaja Madžarska, skupaj z zgoraj navedenimi posebnimi ukrepi za ta sektor.

Poleg tega se zdi, da ukrep, za katerega je zaprosila Madžarska, ni omejen po obsegu, potreben in sorazmeren za obravnavanje posebnih primerov goljufij, povezanih z zagotavljanjem osebja. Za boj proti goljufijam na področju DDV v sektorju zaposlovanja bi morali zadostovati splošni in posebni ukrepi, ki jih izvaja Madžarska, zlasti postopek davčne registracije, okrepljen nadzor davčnih organov in poročanje v realnem času.

Poleg tega je Komisija v sporočilu Svetu[[8]](#footnote-8) nasprotovala podobni prošnji Italije, ki je želela mehanizem obrnjene davčne obveznosti uporabiti za neobičajne oblike zagotavljanja osebja.

**5. SKLEP**

Na podlagi navedenega Komisija nasprotuje prošnji Madžarske.

1. UL L 347, 11.12.2006, str. 1. [↑](#footnote-ref-1)
2. Glej sodbo z dne 27. januarja 2011 v zadevi Vandoorne (C‑489/09, EU:C:2011:33, točka 27). [↑](#footnote-ref-2)
3. Izvedbeni sklep Sveta (EU) 2015/2349 z dne 10. decembra 2015 o dovoljenju Madžarski, da uporabi ukrep, ki odstopa od člena 193 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 330, 16.12.2015, str. 53). [↑](#footnote-ref-3)
4. Izvedbeni sklep Sveta (EU) 2018/486 z dne 19. marca 2018 o dovoljenju Madžarski, da uporabi poseben ukrep, ki odstopa od člena 193 Direktive 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 81, 23.3.2018, str. 15). [↑](#footnote-ref-4)
5. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf> [↑](#footnote-ref-5)
6. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf> [↑](#footnote-ref-6)
7. <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf> [↑](#footnote-ref-7)
8. Sporočilo Komisije Svetu v skladu s členom 395 Direktive Sveta 2006/112/ES (COM(2020) 243 final). [↑](#footnote-ref-8)