



EURÓPSKA
KOMISIA

V Bruseli 17. 12. 2020
COM(2020) 811 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 hodnoty¹ (ďalej len „smernica o DPH“) môže Rada jednomyseľne na návrh Komisie opraviť ktorýkoľvek členský štát, aby zaviedol osobitné opatrenia odchyľujúce sa od tejto smernice na zjednodušenie výberu DPH alebo na zamedzenie určitým daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani. 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 striktné 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 DPH².

Maďarsko požiadalo listom, ktorý Komisia zaevidovala 17. júna 2020, o povolenie nadalej uplatňovať opatrenie odchyľujúce sa od článku 193 smernice o DPH. O žiadosti predloženej Maďarskom Komisia v súlade s článkom 395 ods. 2 smernice o DPH informovala ostatné členské štáty listom zo 16. septembra 2020. Listom zo 17. septembra 2020 Komisia oznámila Maďarsku, 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 ktorej predloženie Maďarsko žiada, je preniesť túto povinnosť na zdaniteľnú osobu, ktorej sa poskytujú služby (tzv. mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti), v prípade poskytovania pracovníkov vykonávajúcich iné činnosti ako tie, na ktoré sa vzťahuje článok 199 ods. 1 písm. a) smernice o DPH. V článku 199 ods. 1 písm. b) smernice o DPH sa členským štátom umožňuje uplatňovať mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti na poskytovanie pracovníkov vykonávajúcich stavebné práce vrátane opravárenských, čistiacich, údržbárskych, prestavbových a demolačných služieb týkajúcich sa nehnuteľného majetku. Odchyľujúce sa opatrenie preto Maďarsku umožňuje uplatňovať mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti na poskytovanie pracovníkov vo všetkých odvetviach hospodárskej činnosti. 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 odvedol 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.

V doplňujúcich informáciách predložených na odôvodnenie svojej žiadosti Maďarsko uviedlo, že podvod páchaný v sektore poskytovania pracovníkov sa podobá štruktúram založeným na chýbajúcom obchodnom subjekte vzhľadom na to, že je jednoduché tieto služby poskytovať a že hlavnými nákladmi poskytovateľov služieb sú náklady na zamestnancov, s čím nie je spojená žiadna povinnosť platby DPH. Zisk pre podvodníkov je preto prakticky celá suma DPH účtovaná zákazníkovi.

3. ŽIADOSŤ

S cieľom bojovať proti podvodu v oblasti DPH v sektore agentúr dočasného zamestnávania požiadalo Maďarsko v roku 2014 o povolenie zaviesť osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 193 smernice o DPH, aby bolo možné stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH za poskytovanie pracovníkov vykonávajúcich iné činnosti ako tie, na ktoré sa vzťahuje článok 199 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice, je zdaniteľná osoba, ktorej sa pracovníci poskytujú. Povolenie bolo udelené vykonávacím rozhodnutím Rady (EÚ) 2015/2349³, pričom jeho platnosť uplynula 31. decembra 2017.

V roku 2017 Maďarsko predložilo ďalšiu žiadosť, aby mohlo stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH za poskytovanie pracovníkov je osoba, ktorej sa pracovníci poskytujú. V dôsledku toho sa vykonávacím rozhodnutím Rady (EÚ) 2018/486⁴ udelilo uvedené povolenie do 31. decembra 2020.

Maďarsko teraz na základe článku 395 smernice o DPH žiada, aby mu Rada konajúc na návrh Komisie povolila naďalej uplatňovať toto 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 poskytovanie pracovníkov vykonávajúcich iné činnosti ako tie, na ktoré sa vzťahuje článok 199 ods. 1 písm. a) uvedenej smernice.

Žiadosť sa týka poskytovania pracovníkov prostredníctvom agentúr dočasného zamestnávania, vysielania pracovníkov, školských družstiev, dôchodcovských družstiev, ako aj všetkých služieb, ktoré nie sú poskytované na základe týchto právnych foriem, ale

³ Vykonávacie rozhodnutie Rady (EÚ) 2015/2349 z 10. decembra 2015, ktorým sa Maďarsku povoľuje uplatňovať opatrenie odchyľujúce sa od článku 193 smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 330, 16.12.2015, s. 53).

⁴ Vykonávacie rozhodnutie Rady (EÚ) 2018/486 z 19. marca 2018, ktorým sa Maďarsku povoľuje uplatňovať osobitné opatrenie odchyľujúce sa od článku 193 smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 81, 23.3.2018, s. 15).

z hľadiska svojho obsahu poskytovanie pracovníkov vskutku zahŕňajú. Preto povolenie, ktorého predĺženie sa požaduje, umožňuje Maďarsku uplatňovať prenesenie daňovej povinnosti prakticky na všetky služby pozostávajúce z poskytovania pracovníkov.

Podľa tvrdení v žiadosti Maďarska je sektor poskytovania pracovníkov mimoriadne náchylný na daňové podvody. Hlavnými nákladmi agentúr dočasného zamestnávania sú mzdy a súvisiace dane a príspevky, s ktorými nie je spojená žiadna DPH na vstupe, pričom ich náklady na obstarávanie sú v porovnaní s tým zanedbateľné. V dôsledku toho, ak sa neuplatní prenesenie daňovej povinnosti, výška DPH, ktorú hospodárske subjekty v sektore účtujú svojim zákazníkom, t. j. DPH na výstupe, je oveľa vyššia ako suma odpočítateľnej DPH, teda DPH na vstupe. Za normálnych okolností by preto mali byť zadĺžené voči štátnej pokladnici, pokiaľ ide o DPH. Okrem toho, služby poskytovania pracovníkov sú službami, ktoré sú poskytované veľmi jednoducho, keďže na začatie hospodárskej činnosti nie sú potrebné žiadne osobitné znalosti ani vybavenie, čo do veľkej miery uľahčuje vstup na trh poskytovania pracovníkov.

Podvodné podniky poskytujúce služby agentúr dočasného zamestnávania zvyčajne vytvárajú reťazec, pričom podnik na konci reťazca, ktorý skutočne poskytuje služby poskytovania pracovníkov, DPH uplatniteľnú na službu nezaplatí. Táto praktika narúša hospodársku súťaž, a teda ohrozuje fungovanie podnikov dodržiavajúcich zákony. Okrem toho, daňové úniky v tomto sektore zahŕňajú nielen DPH, ale aj dane a príspevky zo zamestnania, ktoré predstavujú približne 40 % celkových nákladov na zamestnanie.

Podľa informácií, ktoré predložilo Maďarsko, zavedenie prenesenia daňovej povinnosti v sektore poskytovania pracovníkov viedlo k zníženiu počtu poskytovateľov pôsobiacich v tomto sektore, a to aj napriek zvýšeniu základu dane pre poskytované služby. Tento trend podľa názoru Maďarska naznačuje účinok „čistenia“ trhu.

Maďarsko vo svojej žiadosti uvádza, že opatrenie sa ukázalo ako vhodný a účinný nástroj v boji proti zneužívaniu a pomohlo znížiť podvody v oblasti DPH v tomto sektore. Maďarsko tvrdí, že ak by už nebolo možné uplatňovať mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, malo by to rýchlo za následok obnovenie pôvodných podmienok a veľmi rýchle obnovenie činnosti podvodných reťazcov, a to vzhľadom na osobitnú povahu sektora agentúr dočasného zamestnávania, ktorého fungovanie sa neodvíja od žiadnych osobitných odborných znalostí a v ktorom sumy DPH, ktoré sa majú zaplatiť, výrazne prevyšujú sumu odpočítateľnej DPH.

Maďarsko okrem toho zdôrazňuje, že celosvetový hospodársky pokles spôsobený pandémiou COVID-19 vážne ovplyvnil zamestnanosť, a najmä sektor poskytovania pracovníkov. Flexibilita, pokiaľ ide o využívanie pracovnej sily, by pomohla podnikom zotaviť sa z tejto situácie. Preto sa očakáva, že podiel pracovných síl prenajatých prostredníctvom agentúr dočasného zamestnávania presiahne podiel pracovných síl prenajatých prostredníctvom agentúr dočasného zamestnávania pred vypuknutím pandémie COVID-19. To by mohlo byť stimulom pre podvodníkov, aby sa pokúsili preraziť v tomto sektore. Predĺženie platnosti odchyľujúceho sa opatrenia by preto pomohlo zabrániť výskytu podvodníkov v tomto sektore.

4. STANOVISKO KOMISIE

Žiadosti, ktoré Komisia dostáva v súlade s článkom 395 smernice o DPH, sa skúmajú s cieľom uistiť sa, či sú splnené základné podmienky na udelenie výnimky, t. j. či sa navrhovaným špecifickým 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.

Tieto podmienky boli splnené, keď bola vykonávacím rozhodnutím Rady (EÚ) 2015/2349 udelená pôvodná výnimka. Zo správy z roku 2015 vypracovanej na základe Štúdie kvantifikácie a analýzy výpadkov DPH v členských štátoch EÚ⁵, ktorú uverejnila Európska komisia, vyplynulo, že výpadok príjmov z DPH v Maďarsku za rok 2013 dosiahol 24,4 %, čo je výrazne nad mediánom EÚ vo výške 13,9 %. Preto boli na boj proti podvodom v oblasti DPH potrebné mimoriadne opatrenia.

Keď Maďarsko v roku 2017 žiadalo o pokračovanie uplatňovania prenesenia daňovej povinnosti v sektore poskytovania pracovníkov, uviedlo, že zaviedlo značné množstvo opatrení na boj proti podvodom v oblasti DPH. Maďarsko okrem toho plánovalo ďalšie opatrenia na boj proti podvodom s osobitným zameraním na agentúry dočasného zamestnávania. Bez ohľadu na uvedené opatrenia Maďarsko usúdilo, že ochranný mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti by sa mal naďalej uplatňovať, aby sa ďalej znižovali škody spôsobené sektorom. V odôvodnení 11 vykonávacieho rozhodnutia Rady (EÚ) 2018/486 sa však zdôraznilo, že opatrenia, ktoré má Maďarsko prijať, by mali odstrániť podvody v dotknutom sektore, a preto by sa v súvislosti s poskytovaním pracovníkov v budúcnosti nemala opäť vyžadovať žiadna ďalšia výnimka z článku 193 smernice o DPH.

Opatrenia, ktoré Maďarsko zaviedlo s cieľom znížiť podvody v oblasti DPH, a to nielen v sektore poskytovania pracovníkov, ale vo všetkých odvetviach hospodárstva, zahŕňajú:

- K 1. januáru 2012 bol zavedený postup daňovej registrácie a posilnený dohľad zo strany daňového orgánu s cieľom obmedziť zakladanie podvodných spoločností a podnikové prevody a vyradiť osoby, ktorých správanie predstavuje riziko.
- Pokuta za daňový únik v spojitosti so zatajovaním príjmov sa výrazne zvýšila. V určitých prípadoch sa sprísnil systém sankcií, ktoré sa majú uplatňovať v prípade nedodržania povinnosti registrácie a uchovávanía dokumentov. Namiesto zatvorenia

⁵

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

podniku v prípade porušenia pozostávajúceho z vykonávania činností pri neexistencii obchodných priestorov sa zaviedla pokuta.

- V roku 2012 sa s cieľom zvýšiť efektívnosť auditu a eliminovať nezákonné žiadosti o vrátenie DPH všeobecná lehota na vrátenie DPH, a teda aj kontroly predĺžila na 75 dní.

- K 1. januáru 2013 sa zaviedol vnútroštátny súhrnný výkaz DPH. Zdaniteľné osoby sú povinné oznámiť daňovému orgánu konkrétne údaje o faktúrach, ktoré vystavili a prijali. Spočiatku sa oznamovacia povinnosť vzťahovala na všetky faktúry, pri ktorých bola výška DPH na výstupe aspoň 2 milióny HUF. Táto limitná suma sa postupne znižovala. Od 1. júla 2020 je každý, kto vystavuje faktúru, povinný oznamovať údaje o všetkých faktúrach vystavených zdaniteľným osobám registrovaným v Maďarsku týkajúcich sa transakcií uskutočnených v Maďarsku vrátane transakcií, na ktoré sa vzťahuje mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, a transakcií oslobodených od dane okrem dodaní a poskytnutí v rámci Spoločenstva. Od 1. januára 2021 sa oznamovacia povinnosť bude vzťahovať aj na faktúry vystavené nezdaniteľným osobám a limitná suma pre prijaté faktúry sa zruší. Daňový orgán používa oznámené údaje na účely analýzy rizík a čo najrýchlejšie odhaľovanie fakturačných reťazcov.

- Od 1. januára 2013 sú zdaniteľné osoby oprávnené mesačne zaplatiť ako protihodnotu za tovar alebo služby v hotovosti maximálne 1,5 milióna HUF.

- Od 1. januára 2015 musia novozaložené podniky podávať daňové priznanie k DPH raz za mesiac, aby bolo možné skôr odhaliť a vyradiť podniky založené na účely daňových únikov. Okrem toho, s účinnosťou od toho istého dátumu viac nie je možné podávať ročné daňové priznania k DPH týkajúce sa výnosov presahujúcich 50 miliónov HUF. Namiesto toho sa musia podávať štvrťročné daňové priznania, ktoré umožňujú odhaliť zneužívanie v priebehu roka.

- K 1. januáru 2016 bol zavedený systém, v ktorom daňový orgán klasifikuje zdaniteľné osoby ako spoľahlivé alebo predstavujúce riziko. Klasifikáciu zdaniteľných osôb daňový orgán prehodnocuje raz za štvrt' roka.

- K 1. júlu 2017 bol zavedený fakturačný softvér na vykazovanie faktúr v reálnom čase, pôvodne na dobrovoľnom základe. Povinne sa používa od 1. júla 2018, pričom od 1. januára 2021 sa rozšíri na faktúry B2C. Nepretržitý prílev údajov pomáha daňovému orgánu identifikovať riziká v reálnom čase.

Okrem toho boli zavedené ďalšie opatrenia zamerané priamo na sektor agentúr dočasného zamestnávania:

- Právny nástroj s názvom „oznámenie o vyhýbaní sa daňovej povinnosti“, ktorý sa zaviedol v roku 2015, sa od roku 2020 uplatňuje aj na zamestnancov ako príjemcov. Ak daňový orgán pri kontrole zamestnávateľa zistí okolnosti týkajúce sa pracovnoprávneho vzťahu a vydá konečné rozhodnutie, v ktorom stanoví, že došlo k obchádzaniu

ustanovení daňovej právnej úpravy, upovedomí o týchto okolnostiach príslušných zamestnancov. Táto povinnosť platí aj vtedy, ak zamestnanec v čase oznámenia už nie je v pracovnoprávnom vzťahu so zdaniteľnou osobou.

– Daňový orgán môže takisto podniknúť kroky na boj proti únikom v oblasti daní a príspevkov zo zamestnania a zhromažďovať údaje z formulárov vyhlásení o zamestnaní a zmenách v zamestnaní a z priznaní daňových záväzkov, ktoré sú dostupné v jeho databázach. Dôvodom je to, že najbežnejšou formou daňových únikov je existencia vyhlásenia o zamestnaní, pričom sa ale nepodá žiadne priznanie daňových záväzkov ani nezaplatia žiadne daňové záväzky. Jedným zo spôsobov, ako tieto nezrovnalosti vyriešiť pri uplatnení prístupu daňového orgánu ústretového voči daňovníkom je podporný postup, v rámci ktorého je zdaniteľná osoba informovaná o druhu chyby a o potrebných nápravných opatreniach, ktoré môže zdaniteľná osoba prijať z vlastnej iniciatívy. Vo vzťahu k zdaniteľným osobám, ktoré z vlastnej iniciatívy neprijmú nápravné kroky, možno nariadiť kontroly.

– Daňový orgán vyvinul v roku 2017 informačný systém na varovanie zamestnancov s cieľom identifikovať podvodné správanie zamestnávateľov a rýchlo naň reagovať. Tento systém úspešne prispieva k boju proti tieňovej ekonomike.

Podľa odhadov údajov, ktoré poskytlo Maďarsko, tieto opatrenia umožnili znížiť podvody v oblasti DPH v sektore poskytovania pracovníkov z viac ako 15 % v roku 2015 na menej ako 5 % v roku 2019.

Balík opatrení, ktorý Maďarsko zaviedlo, teda preukázal svoju účinnosť pri obmedzovaní podvodov v oblasti DPH a viedol k výraznému zníženiu množstva podvodov v oblasti DPH vo všetkých odvetviach hospodárstva, ako sa uvádza v postupne uverejňovaných správach o výpadkoch príjmov z DPH. Ako už bolo uvedené, v roku 2013 predstavoval výpadok príjmov z DPH v Maďarsku 24,4 %. V roku 2015⁶ predstavoval výpadok príjmov z DPH 13,74 %, čo ešte stále prevyšovalo medián EÚ na úrovni 10,85 %. Podľa najnovšieho vydania *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States - 2020 Final Report* (Štúdiá a správy o výpadku príjmov z DPH v 28 členských štátoch EÚ – Záverečná správa za rok 2020)⁷ bol výpadok príjmov z DPH v Maďarsku za rok 2018 na úrovni 8,4 %, čo je pod mediánom EÚ na úrovni 9,2 %. Podľa prognózy na rok 2019 bude klesajúci trend pokračovať, pričom výpadok príjmov z DPH za daný rok sa odhaduje na úrovni 6,6 %.

Treba poznamenať, že číselné údaje o výpadku príjmov z DPH vo vzťahu ku všetkým hospodárskym odvetviam sa veľmi neodchyľujú od odhadov, ktoré poskytl maďarské orgány, pokiaľ ide o rozsah podvodov v oblasti DPH v sektore poskytovania pracovníkov. V dôsledku toho sa pokračovanie osobitných opatrení v danom odvetví, ako je mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti, nejaví ako opodstatnené.

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.

Opatrenia, ako je postup daňovej registrácie, posilnený dohľad zo strany daňového orgánu a vykazovanie v reálnom čase, by mali byť užitočné na včasné odhaľovanie podvodov v oblasti DPH a zabránenie zakladania podvodných spoločností. Keďže sa tieto opatrenia ukázali ako účinné v iných odvetviach hospodárstva, mali by rozptýliť obavy vyjadrené maďarskými orgánmi, že podvodné reťazce by veľmi rýchlo obnovili svoju činnosť, ak by sa mechanizmus prenesenia daňovej povinnosti na sektor poskytovania pracovníkov viac neuplatňoval.

Žiadosť Maďarska preto nesplňa podmienku, že má ísť o krajné riešenie a núdzové opatrenie, ktoré musí poskytovať záruky, pokiaľ ide o nevyhnutnosť a výnimočnú povahu udelenej výnimky. Konvenčné opatrenia všeobecného charakteru zavedené Maďarskom spolu s uvedenými špecifickými opatreniami pre sektor agentúr dočasného zamestnávania by mali postačovať na riešenie podvodov v oblasti DPH v sektore poskytovania pracovníkov.

Navyše sa nezdá, že by opatrenie požadované Maďarskom malo obmedzený rozsah pôsobnosti a bolo nevyhnutné a primerané na riešenie konkrétnej situácie podvodu spojeného so sektorom poskytovania pracovníkov. Opatrenia všeobecného rozsahu a špecifické opatrenia, ktoré Maďarsko zaviedlo, najmä postup daňovej registrácie, posilnený dohľad zo strany daňového orgánu a vykazovanie v reálnom čase, by mali postačovať na riešenie podvodov v oblasti DPH v sektore poskytovania pracovníkov.

Napokon treba poukázať na skutočnosť, že Komisia prostredníctvom oznámenia Rade⁸ namietla voči podobnej žiadosti Talianska o uplatnenie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti na atypické poskytovanie zamestnancov.

5. ZÁVER

Na základe uvedených skutočností Komisia vznáša námietku proti žiadosti Maďarska.

⁸

Oznámenie Komisie Rade v súlade s článkom 395 smernice Rady 2006/112/ES (COM/2020/243 final).