

**Usmernenie Finančného riaditeľstva SR
k posúdeniu dodania služby, ktorou je poskytnutie zamestnancov
v súvislosti s rozsudkom ESD C-218/10**

Daňová správa zverejnila v roku 2006 metodický pokyn č. 40/2/2006 k uplatňovaniu dane z pridanej hodnoty pri dočasnom pridelení zamestnancov podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) za účelom jednotnej aplikácie zákona o DPH. Zákonom č. 471/2009 Z. z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) s účinnosťou od 1.1.2010 došlo okrem iného k zmene pri posudzovaní miesta poskytovania služieb, a to v dôsledku prijatia smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb. Vzhľadom na uvedenú zmenu v zákone o DPH sa citovaný metodický pokyn stal bezpredmetný, a preto je zrušený. Napriek tomu je potrebné uviesť, že aj v čase platnosti uvedeného metodického pokynu v prípade daňových kontrol sa nebude pozastavovať postup zdaniteľnej osoby pri posudzovaní miesta dodania služby poskytnutia zamestnancov v zmysle rozsudku ESD zo dňa 26.1.2012 pod číslom C-218/10 ADV Allround Vermittlungs AG, v likvidácii (ďalej len „ADV“).

Principiálne od 1.1.2010 miestom dodania služby, ktorou je poskytnutie zamestnancov, podľa všeobecného (základného) pravidla:

- § 15 ods. 1 zákona o DPH pri dodaní zdaniteľnej osobe konajúcej v postavení zdaniteľnej osoby, je miesto, kde má táto osoba sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná prevádzkarni zdaniteľnej osoby, miestom dodania služby je miesto, kde má táto osoba prevádzkareň,
- § 15 ods. 2 zákona o DPH pri dodaní služby inej ako zdaniteľnej osobe, je miesto, kde má dodávateľ služby sídlo alebo miesto podnikania, a ak je služba dodaná z prevádzkarne dodávateľa služby, miestom dodania služby je miesto, kde má dodávateľ služby prevádzkareň.

Pojem „poskytnutie zamestnancov“ vykladá ESD v rozsudku ADV. Rozsudok ADV vychádza z čl. 9, 17 a 18 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (ďalej len „šiesta smernica“). ESD v ňom vyslovil názor, že čl. 9 ods. 2 písm. e) šiesta zarážka šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „poskytovanie zamestnancov“ uvedený v tomto ustanovení zahŕňa aj poskytovanie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré nie sú zamestnané u poskytovateľa plnenia.

Skutkový stav, ktorý bol predmetom posúdenia, je nasledovný. Nemecká spoločnosť ADV v roku 2005 sprostredkúvala samostatne zárobkovo činné osoby – vodičov nákladných automobilov špedičným firmám v Nemecku a v zahraničí, a to najmä v Taliansku. Spoločnosť ADV mala s vodičmi uzatvorené dohody o sprostredkovaní a odberateľské špedičné firmy si objednávali od spoločnosti ADV službu vždy, keď potrebovali vodiča. Vodiči účtovali spoločnosti ADV svoje služby spočívajúce vo vedení nákladných automobilov špedičných firiem a spoločnosť ADV fakturovala poskytnutie vodičov špedičným firmám. V prípade talianskych špedičných firiem spoločnosť ADV neuplatňovala DPH z dôvodu miesta dodania služby v Taliansku. Nemecký miestne príslušný daňový úrad v rámci kontroly spoločnosti ADV skonštatoval, že poskytovanie zamestnancov zahŕňa len poskytnutie vlastných

zamestnancov spoločnosti (dočasné pridelenie zamestnancov) a z toho dôvodu je miesto dodania služby miesto, z ktorého spoločnosť ADV vykonávala svoju činnosť, teda Nemecko. V dôsledku toho spoločnosť ADV začala talianskym špedičným firmám účtovať nemeckú DPH. Daňový úrad príslušný na refundáciu DPH zahraničným osobám identifikovaným pre DPH v Nemecku zastával názor, že ide o službu, ktorou je poskytovanie zamestnancov a nevrátil talianskym špedičným firmám nemeckú DPH. Na základe uvedeného boli ESD položené prejudiciálne otázky:

1. Má sa článok 9 ods. 2 písm. e) šiesta zarážka šiestej smernice vykladať tak, že „poskytovanie zamestnancov“ zahŕňa aj poskytnutie samostatne zárobkovo činných osôb, ktoré nie sú zamestnané u poskytovateľa plnenia?
2. Má sa článok 17 [ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a) a] článok 17 ods. 3 písm. a), [ako aj] článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice vykladať tak, že vo vnútroštátnom procesnom práve sa musia prijať opatrenia, ktoré zabezpečia, že sa rovnako posúdi zdaniteľnosť a daňová povinnosť v prípade jedného a toho istého plnenia pri podniku poskytujúcom plnenie a podniku prijímajúcom plnenie aj v prípade, že tieto podniky patria do právomoci odlišných daňových orgánov?

Tretia otázka síce bola položená, ale ESD na ňu neodpovedal vzhľadom na odpoveď na druhú otázku.

Na základe uvedeného prvá otázka spočíva v tom, či pojem „poskytovanie zamestnancov“ obsahuje v sebe aj poskytovanie samostatne zárobkovo činných osôb nezamestnaných u poskytovateľa plnenia. Podľa vyjadrenia generálneho advokáta v bode 26 a 27, na ktoré odkazuje aj ESD v citovanom rozsudku, článok 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice používa v niektorých jazykových zneniach všeobecnejší výraz „personál“, namiesto špecifickejšieho pojmu „pracovník“ alebo „zamestnanec“, a tento všeobecný pojem preto neoznačuje nevyhnutne osoby v závislom pracovnom pomere. Navyše „poskytovanie zamestnancov“ v článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice neoznačuje nevyhnutne plnenie, pri ktorom zdaniteľná osoba dáva svojich zamestnancov k dispozícii inej osobe, ale základným znakom takého plnenia môže byť skutočnosť, že tejto inej osobe sa poskytne zamestnanec alebo pracovná sila bez ohľadu na povahu zmluvného vzťahu medzi poskytovateľom plnenia a poskytovanými osobami. Pri výklade ustanovenia práva Únie je potrebné zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou. Článok 9 šiestej smernice v odseku 1 zavádza všeobecné pravidlo pre určenie miesta poskytnutia služieb a ods. 2 zavádza rad špecifik. Podľa ustálenej judikatúry je cieľom týchto ustanovení vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov. Výklad článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej zarážky šiestej smernice, podľa ktorého sa pojem „zamestnanci“ vzťahuje nielen na pracovníkov v pracovnom pomere, ale aj na samostatne zárobkovo činné osoby, je v súlade s cieľom, ktorým je predchádzať nebezpečenstvu dvojitého zdanenia alebo nezdanenia.

V druhej otázke sa vnútroštátny súd pýta, či sa článok 17 ods. 1, článok 17 ods. 2 písm. a) a článok 17 ods. 3 písm. a), ako aj článok 18 ods. 1 písm. a) šiestej smernice majú vykladať tak, že zaväzujú členské štáty, aby upravili svoje predpisy tak, aby zabezpečili rovnaké posudzovanie zdaniteľnosti poskytovania služieb a uplatnenie DPH za túto službu tak u poskytovateľa služby ako u príjemcu služby, aj keď tieto spadajú do kompetencie dvoch rôznych daňových úradov v rámci členského štátu. K otázke ESD uviedol, že šiesta smernica neobsahuje ustanovenie, ktoré by výslovne ustanovovalo, že členské štáty sú povinné prijať opatrenia uvedené v prejudiciálnej otázke. ESD uvádza, že cit. články nezaväzujú členské štáty, aby upravili svoje vnútroštátne procesné predpisy tak, aby zabezpečili rovnaké posúdenie zdaniteľnosti poskytovania služieb a uplatnenia DPH za túto službu rovnako

u poskytovateľa služby ako u príjemcu služby, aj keď sú obaja v kompetencii rozdielnych daňových úradov. Avšak tieto ustanovenia zaväzujú členské štáty, aby prijali opatrenia na zabezpečenie správneho výberu DPH a dodržiavanie zásady daňovej neutrality.

Vydalo: Finančné riaditeľstvo SR Bratislava
sekcia metodiky a konania, odbor metodiky nepriamych daní a daňového procesu
február 2012