EUROOPA
KOMISJON

Brüssel, 22.6.2020
COM(2020) 243 final

KOMISJONI TEATIS NÕUKOGULE

vastavalt nõukogu direktiivi 2006/112/EÜ artiklile 395

1. TAUST

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ[1] (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) (edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 395 kohaselt võib nõukogu ühehäälselt komisjoni ettepaneku põhjal anda igale liikmesriigile loa võtta erimeetmeid selle direktiivi sätetest erandite tegemiseks eesmärgiga lihtsustada käibemaksu kogumist või hoida ära teatavat liiki maksudest kõrvalehoidmist või maksustamise vältimist. Kuna see menetlus näeb kooskõlas Euroopa Liidu Kohtu praktikaga ette erandi käibemaksu üldpõhimõtetest, tuleb käibemaksudirektiivi artiklis 395 osutatud riiklikke erandmeetmeid, mis on lubatud „et lihtsustada maksu kogumise menetlust või ära hoida teatavat liiki maksudest kõrvalehoidmist või maksustamise vältimist“, tõlgendada kitsalt ning need meetmed peavad olema ka vajalikud ja asjakohased taotletava konkreetse eesmärgi saavutamiseks ning neil peab olema käibemaksudirektiivi eesmärkidele ja põhimõtetele võimalikult väike mõju[2].

Komisjonis 17. detsembril 2019 registreeritud kirjas taotles Itaalia luba kohaldada meedet, millega tehakse erand käibemaksudirektiivi artiklist 193. Käibemaksudirektiivi artikli 395 lõike 2 kohaselt teavitas komisjon 5. mai 2020. aasta kirjas Itaalia taotlusest teisi liikmesriike. Komisjon teatas 6. mai 2020. aasta kirjas Itaaliale, et tal on olemas kogu teave, mida on vaja taotluse hindamiseks.

Käibemaksudirektiivi artikli 193 kohaselt vastutab maksuhaldurile käibemaksu tasumise eest kaubatarneid tegev või teenuseid osutav maksukohustuslane. Itaalia taotletud erandi eesmärk on panna see vastutus maksukohustuslasele, kellele kaupu tarnitakse (nn pöördmaksustamise mehhanism) kõigi lepingute puhul, mis hõlmavad ebatüüpilist tööjõupakkumist, st teenuste osutamist hankelepingute, alltöövõtu, konsortsiumide või muude seotud äriühingute kaudu, mida iseloomustab tööjõu kasutamine valdavalt kliendi äriruumides, kasutades kliendile kuuluvaid või igal juhul talle omistatavaid kapitalikaupu. Taotletud erandi eesmärk on pettusevastane võitlus.

2. PÖÖRDMAKSUSTAMINE

Käibemaksudirektiivi artikli 193 kohaselt vastutab käibemaksu tasumise eest kaupu või teenuseid tarniv maksukohustuslane. Pöördmaksustamise eesmärk on kanda kõnealune kohustus üle maksukohustuslasele, kes tarne saab. Pöördmaksustamist kasutatakse sageli selleks, et võidelda asjaomastes majandussektorites eelkõige varifirmade kasutamise kaudu toimuvate käibemaksupettuste vastu.

Varifirmadega on tegemist siis, kui kauplejad müüvad kaupu või osutavad teenuseid, nõuavad oma klientidelt käibemaksu ning seejärel kaovad, ilma et oleks oma klientidelt saadud käibemaksu maksuhaldurile edastanud. Kui niisugustel juhtudel määratakse käibemaksu tasumise kohustus isikule, kellele kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse, välistab siseriiklik pöördmaksustamine võimaluse sellisel viisil maksudest kõrvale hoida.

[1] ELT L 347, 11.12.2006, lk 1.

[2] Vt kohtu 27. jaanuari 2011. aasta otsus kohtuasjas *Vandoorne* C-489/09, EU:C:2011:33, punkt 27.

3. TAOTLUS

Itaalia taotleb käibemaksudirektiivi artikli 395 alusel, et nõukogu lubaks komisjoni ettepaneku põhjal neil võtta erimeede, millega tehakse erand käibemaksudirektiivi artiklist 193, et kohaldada pöördmaksustamise mehhanismi selliste teenuste siseriikliku osutamise puhul, mis hõlmavad ebatüüpilist tööjõupakkumist.

Seega puudutab taotlus selliseid teenuseid, mida osutatakse hankelepingute, alltöövõtu, konsortsiumide või muude seotud äriühingute kaudu, mida iseloomustab tööjõu kasutamine valdavalt kliendi äriruumides, kasutades kliendile kuuluvaid või igal juhul talle omistatavaid kapitalikaupu. See ei hõlma riigiasutustele osutatavaid teenuseid ega tööjõu rentimist *Agenzie per il lavoro* (sertifitseeritud tööturuasutus) poolt, mis on reguleeritud 10. septembri 2003. aasta seadusandliku dekreediga nr 276 ja mille puhul on lubatud tegeleda tööjõu vahendamise ja rentimisega, töölevõtmise ja uue töökoha leidmisega.

Itaalia väitel on erandi kehtestamine vajalik, et võidelda pettustega ebatüüpilist tööjõupakkumist kasutavas sektoris. Taotluse kohaselt hõlmab pettus mitut osalejat, eelkõige tööjõupakkujaid, kes on tootjate ja töötajate ühistud, ning kliente, kes on tavaliselt väljakujunenud ettevõtted, kes kasutavad oma tegevuseks alltöövõttu. Poolte vahel on konsortsiumid, mis tegutsevad vahendajatena tarnijate ja klientide vahel.

Ühistud esitavad osutatud teenuste (tööjõu pakkumine) eest arve, mille alusel võetakse käibemaks teenuse kogumaksumuselt. Võttes arvesse osutatud teenuste laadi (peamiselt tööjõud), on nende ettevõtjate peamiseks kuluks palga maksmine oma töötajatele, millega ei kaasne sisendkäibemaksu. Seega on nende tasutud sisendkäibemaksu kogusumma väga väike. Selle tulemusena on neil äriühingutel tavaliselt väike sisendkäibemaks, mille nad võivad oma väljundkäibemaksust maha arvata. See peaks tavaliselt tekitama käibemaksuga seotud võla riigikassa ees. Siiski on täheldatud, et praktikas ei kanna suur osa neist tööjõupakkujatest käibemaksu maksuhaldurile üle. Mõnel juhul suurendavad nad kunstlikult oma sisendkäibemaksu, et luua puuduvate sisendtehingute abil maksukrediit. Seda fiktiivset maksukrediiti kasutatakse käibemaksu, sotsiaalkindlustusmaksete ja muude maksude, mida need äriühingud peaksid kinni pidama, tasaarveldamiseks[3]. Muudel juhtudel nad aladeklareerivad tasumisele kuuluvat käibemaksu või jätavad tasumisele kuuluva käibemaksu summa lihtsalt maksmata.

Taotluses esitatud hinnangute kohaselt on 30 % pettustest põhjustatud ebatüüpilise tööjõupakkumisega tegelevate äriühingute poolt tasumata käibemaksust, mida pöördmaksustamine mõjutaks, ning ülejäänud 70 % on põhjustatud võltsitud sisendkäibemaksust, mida kuritarvitatakse sotsiaalkindlustusmaksete tasumiseks ja lepinguliste töötajate töötasudelt maksude kinnipidamiseks tasaarveldusmehhanismi kaudu.

[3]Maksukrediidi tasaarveldamist reguleeritakse liikmesriikide õigusaktidega.

Määrates käibemaksu tasumise eest vastutavaks isiku, kellele teenuseid osutatakse, sooviks Itaalia võidelda eespool nimetatud pettusega, mis esineb ebatüüpilise tööjõupakkumise sektoris.

Lisaks pöördmaksustamise mehhanismile võtab Itaalia ka teisi pettusevastaseid meetmeid seoses muude otseste maksudega. Eelkõige kehtestatakse sotsiaalkindlustusmaksete mehhanismiga sarnane mehhanism, mille kohaselt langeb maksuvõlg pigem kliendile kui ettevõttele, kes töötaja tema käsutusse annab. Rakendatakse ka meedet, millega keelatakse sotsiaalkindlustusmaksete ja kinnipeetavate maksudega seotud krediitide (sealhulgas käibemaksukrediitide) tasaarveldamine. See meede hoiab ära kunstlikult loodud käibemaksukrediidi kasutamise sotsiaalkindlustusmaksete ja kinnipeetavate maksudega seotud võlgade tasumiseks.

4. KOMISJONI SEISUKOHT

Kui komisjon saab käibemaksudirektiivi artikli 395 kohase taotluse, kontrollib ta, et selle rahuldamise põhitingimused oleksid täidetud, st kas kavandatud erimeede lihtsustab menetlust maksukohustuslaste ja/või maksuhalduri jaoks või kas ettepanekuga hoitaks ära teatavat liiki maksudest kõrvalehoidmist või maksustamise vältimist. Komisjoni lähenemisviis on sellistel juhtudel olnud alati piirav ja ettevaatlik, kuna ta soovib tagada, et erandid ei kahjustaks üldise käibemaksusüsteemi toimimist ning oleksid piiratud ulatusega, vajalikud ja proportsionaalsed.

Igasugune osadena maksmise süsteemist tehtav erand saab olla ainult viimane abinõu ja eriolukorras kohaldatav meede ning see peab pakkuma garantiisid seoses antud erandi vajalikkuse ja erakorralise laadiga. Allpool selgitatud põhjustel näib, et need tingimused ei ole käesoleval juhul täidetud.

Käibemaksudirektiivi artikli 199 lõike 1 punkt b võimaldab liikmesriikidel kohaldada pöördmaksustamist ehitussektoris töötava personali suhtes – meede, mida Itaalia on juba rakendanud. Itaalia esitatud tööjõupakkumist käsitleva taotluse kohaldamisala on palju laiem, kuna see oleks valdkondadevaheline meede, mis võib mõjutada paljusid majandussektoreid ning mida kohaldataks erinevates tootmis- ja turustamisetappides. Tuleb märkida, et see meede võib mõjutada mis tahes majandussektori mis tahes äriühingut kui teenuse saajat, olenemata sellest, kust nad otsustavad konkreetse ülesande täitmiseks vajaliku tööjõu sisse osta. Lisaks peaks iga äriühing, kes pakub oma äritegevuse raames töötajaid, kontrollima, kas ta vastab kriteeriumidele, mis on kehtestatud selleks, et määrata kindlaks, kas äriühing tegeleb ebatüüpilise tööjõupakkumisega ja kas tema suhtes kohaldatakse seega pöördmaksustamist. Seega on tegemist üldise meetmega, mis ei tundu olevat piisavalt suunatud konkreetse pettusega võitlemiseks.

Tuleb märkida, et Itaaliale on käibemaksupettuste vastu võitlemiseks juba võimaldatud kaks üldist erimeedet: jagatud maksmise mehhanism,[4] mida kohaldatakse nii avaliku sektori asutustele, avaliku sektori asutuste kontrollitavatele äriühingutele kui ka FTSE MIB indeksisse kuuluvatele börsiettevõtetele tarnitava kauba ja osutatavate teenuste suhtes, ning kohustuslik üldine elektrooniline arvete esitamine[5]. Veel ühe erimeetme lubamine, nagu seda on taotletud meede, tähendaks Itaalia käibemaksusüsteemi suuremat eristumist käibemaksudirektiiviga kehtestatud ühisest käibemaksusüsteemist ning täiendavat keerukust ettevõtjate jaoks, suurendades nende halduskoormust, minnes seega kaugemale sellest, mis on vajalik konkreetse pettuseolukorra lahendamiseks. Tarnijad peavad kõigepealt kontrollima, kas äriühing, kellele nad teenust osutavad, on jagatud maksmise mehhanismi kohaldamisalasse kuuluv äriühing. Kui see nii ei ole, peavad nad aga kontrollima, kas nende tegevust saab pidada ebatüüpiliseks tööjõupakkumiseks. Sellisel juhul peavad nad kohaldama pöördmaksustamise mehhanismi; vastasel juhul kohaldatakse tavapärast käibemaksukorda. Seetõttu võivad nad kokku puutuda kolme võimaliku viisiga, kuidas oma igapäevaselt tegevuselt käibemaksu arvestada, mis suurendab vigade, kohtuvaidluste ja karistuste võimalust. Teenuse saajad peavad samuti kontrollima, kas nende saadav teenus kvalifitseerub ebatüüpilise tööjõupakkumisena, mis võib tekitada samasuguseid probleeme seoses vigade, kohtuvaidluste ja karistustega.

Lisaks on pettusel, mille vastu soovitakse meetmega võidelda, taotluse kohaselt kaks komponenti. Umbes 30 % pettustest on põhjustatud ebatüüpilise tööjõupakkumisega tegelevate äriühingute tasumata käibemaksust ning ülejäänud 70 % on põhjustatud võltsitud sisendkäibemaksust, mida kasutatakse sotsiaalkindlustusmaksete tasumiseks ja lepinguliste töötajate töötasudelt maksude kinnipidamiseks tasaarveldusmehhanismi kaudu. Ebatüüpilise tööjõupakkumise suhtes kohaldatava pöördmaksustamise mehhanismi eesmärk oleks lahendada üksnes 30 % kõigist pettustest, mis tulenevad maksete vähesusest. Siiski ei hoiaks see ära seda, et ettevõtjad suurendavad kunstlikult oma sisendkäibemaksu, et luua sotsiaalkindlustusmaksete ja kinnipeetavate maksude tasumiseks põhjendamatu maksukrediit, mistõttu jätab meede lahendamata 70 % kõigist pettustest.

Itaalia andmetel kavatsetakse otseste maksude puhul luua sotsiaalkindlustusmaksete mehhanismiga sarnane mehhanism, mille kohaselt langeb maksuvõlg pigem kliendile kui ettevõttele, kes töötaja tema käsutusse annab. Lisaks rakendataks ka meedet, millega keelatakse sotsiaalkindlustusmaksete ja kinnipeetavate maksudega seotud krediitide (sealhulgas käibemaksukrediitide) tasaarveldamine. Võttes arvesse, et kõnealused meetmed võitleksid ebatüüpilise tööjõupakkumisega seotud käibemaksupettuste kõige

[4] Nõukogu 25. aprilli 2017. aasta rakendusotsus (EL) 2017/784, millega antakse Itaalia Vabariigile luba kohaldada erimeedet, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklitest 206 ja 226, ja tunnistatakse kehtetuks rakendusotsus (EL) 2015/1401 (ELT L 118, 6.5.2017, lk 17–19).

[5] Nõukogu 16. aprilli 2018. aasta rakendusotsus (EL) 2018/593, millega lubatakse Itaalia Vabariigil kehtestada erimeede, millega tehakse erand direktiivi 2006/112/EÜ (mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi) artiklitest 218 ja 232 (ELT L 99, 19.4.2018, lk 14–15).

suurema osa vastu, on erakorralise mehhanismi, näiteks pöördmaksustamise kehtestamist raskem põhjendada.

Mis puudutab pettuse esimest komponenti, milleks on ebatüüpilise tööjõupakkumisega tegelevate ettevõtete tasumata käibemaks, siis see on probleem, millega tuleks tegelda tavapäraste meetmete abil, nagu rutiinsed kontrollid ja auditeerimine. Selle vastu võitlemiseks peaks kohustuslik üldine elektrooniline arvete esitamine olema äärmiselt kasulik vahend pettuse varajaseks avastamiseks.

Seetõttu ei tundu Itaalia taotletav meede olevat piiratud ulatusega, vajalik ega proportsionaalne, et lahendada ebatüüpilise tööjõupakkumisega seotud konkreetset pettuseolukorda. Kõigepealt oleks soovitav analüüsida otseste maksude ja krediidi kompenseerimisega seoses rakendatud meetmete tulemusi koos kohustusliku e-arveldamise ja selle sektori kontrollimeetmetega.

5. JÄRELDUS

Eespool toodut arvesse võttes on komisjon Itaalia esitatud taotluse vastu.