EIROPAS
KOMISIJA

Briselē, 22.6.2020.
COM(2020) 243 final

KOMISIJAS PAZIŅOJUMS PADOMEI,

kas sniegts saskaņā ar Padomes Direktīvas 2006/112/EK 395. pantu

1. KONTEKSTS

Saskaņā ar 395. pantu Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu[1] (PVN direktīva) Padome pēc Komisijas priekšlikuma ar vienprātīgu lēmumu var atļaut jebkurai dalībvalstij ieviest īpašus pasākumus, lai atkāptos no direktīvas noteikumiem ar nolūku vienkāršot PVN iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai nodokļu apiešanu. Tā kā šajā procedūrā ir paredzēta atkāpe no vispārējiem PVN principiem, saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas (EST) judikatūru PVN direktīvas 395. pantā minētie valsts atkāpes pasākumi, kas ir atļauti "ar nolūku vienkāršot PVN iekasēšanas procedūru vai lai nepieļautu noteiktu veidu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas", ir jāinterpretē šauri, un šiem pasākumiem ir jābūt arī nepieciešamiem un lietderīgiem to konkrēto mērķu sasniegšanai, un tiem pēc iespējas mazāk ir jāietekmē PVN direktīvas mērķi un principi[2].

Ar vēstuli, kas Komisijā reģistrēta 2019. gada 17. decembrī, Itālija pieprasīja atļauju piemērot pasākumu, atkāpjoties no PVN direktīvas 193. panta. Saskaņā ar PVN direktīvas 395. panta 2. punktu Komisija 2020. gada 5. maija vēstulē informēja pārējās dalībvalstis par Itālijas iesniegto pieprasījumu. Ar 2020. gada 6. maija vēstuli Komisija paziņoja Itālijai, ka tās rīcībā ir visa informācija, ko tā uzskata par vajadzīgu pieprasījuma izvērtēšanai.

Parasti persona, kas atbild par PVN nomaksu nodokļu iestādēm, saskaņā ar PVN direktīvas 193. pantu ir nodokļa maksātājs, kurš piegādā preces vai sniedz pakalpojumus. Itālijas pieprasītās atkāpes mērķis ir pārcelt šo atbildību nodokļa maksātājam, kuram tiek veiktas piegādes (tā sauktā apgrieztās maksāšanas sistēma), attiecībā uz visiem līgumiem, kas ietver netipisku personāla nodrošināšanu, proti, pakalpojumu sniegšanu, ko veic, slēdzot iepirkuma līgumus, apakšlīgumus, uzticot tos konsorcijiem vai citiem saistītiem uzņēmumiem, un kam raksturīga darbaspēka izmantošana pārsvarā klienta saimnieciskās darbības telpās, izmantojot klientam piederošus vai jebkurā gadījumā tam piedēvējamus ražošanas līdzekļus. Pieprasītās atkāpes mērķis ir cīnīties pret krāpšanu.

2. APGRIEZTĀ MAKSĀŠANA

Saskaņā ar PVN direktīvas 193. pantu PVN maksā nodokļa maksātājs, kas veic preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu. Apgrieztās maksāšanas sistēmas mērķis ir pārcelt šo atbildību uz nodokļa maksātāju, kuram tiek piegādātas preces vai sniegti pakalpojumi. Apgrieztās maksāšanas sistēmu bieži izmanto, lai cīnītos pret krāpšanu PVN jomā, kura notiek noteiktās ekonomikas nozarēs un kurā izmanto "pazudušā tirgotāja" struktūras.

Par "pazudušā tirgotāja" krāpniecisku darbību runā tad, ja tirgotāji pārdod preces un sniedz pakalpojumus, iekasē PVN no saviem klientiem un pēc tam pazūd, nepārskaitot nodokļu iestādēm no saviem klientiem iekasēto PVN. Ir konstatēts, ka šādos gadījumos,

[1] OV L 347, 11.12.2006., 1. lpp.
[2] Sk. 2011. gada 27. janvāra spriedumu *Vandoorne* lietā, C-489/09, EU:C:2011:33, 27. punktu.

nosakot, ka persona, kurai piegādā preces vai sniedz pakalpojumus, ir atbildīgā persona par PVN nomaksu, ar iekšzemes apgrieztās maksāšanas sistēmas palīdzību tiek novērsta iespēja izmantot šo nodokļu nemaksāšanas veidu.

3. PIEPRASĪJUMS

Itālija saskaņā ar PVN direktīvas 395. pantu pieprasīja, lai Padome, rīkojoties pēc Komisijas priekšlikuma, atļauj Itālijai, atkāpjoties no PVN direktīvas 193. panta, piemērot īpašu pasākumu attiecībā uz apgrieztās maksāšanas sistēmas piemērošanu saistībā ar pakalpojumiem, kuri ietver netipisku personāla nodrošināšanu.

Tādējādi lūgums attiecas uz pakalpojumu sniegšanu, ko veic, slēdzot iepirkuma līgumus, apakšlīgumus, uzticot tos konsorcijiem vai citiem saistītiem uzņēmumiem, un kam raksturīga darbaspēka izmantošana pārsvarā klienta saimnieciskās darbības telpās, izmantojot tam piederošus vai jebkurā gadījumā tam piedēvējamus ražošanas līdzekļus. Tas neietver pakalpojumu sniegšanu valsts pārvaldes iestādēm un personāla nomas gadījumus, ko veic *Agenzie per il lavoro* (sertificētas nodarbinātības aģentūras), uz kurām attiecas 2003. gada 10. septembra Likumdošanas dekrēts Nr. 276 un kuras ir pilnvarotas veikt darba starpniecības un personāla nomas, darbā pieņemšanas un pārcelšanas darbības.

Itālija apgalvo, ka šī atkāpes pasākuma ieviešana ir nepieciešama, lai apkarotu krāpšanu netipiskas personāla nodrošināšanas nozarē. Saskaņā ar pieprasījumu attiecīgais krāpšanas modelis ietver vairākus dalībniekus, jo īpaši personāla nodrošinātājus, kas ir ražotāju un darba ņēmēju kooperatīvās sabiedrības, un klientus, kas parasti ir labi iedibināti uzņēmumi, kuri slēdz apakšlīgumus ar darbiniekiem, kas tiem vajadzīgi savas darbības veikšanai. Starp abām pusēm pastāv konsorciji, kas darbojas kā starpnieks starp nodrošinātājiem un klientiem.

Kooperatīvās sabiedrības izraksta rēķinus par sniegtajiem pakalpojumiem (personāla nodrošinājums), iekasējot PVN no kopējām pakalpojuma izmaksām. Ņemot vērā sniegto pakalpojumu raksturu (galvenokārt – nodrošināšana ar darbaspēku), šo uzņēmumu galvenās izmaksas ir algu maksāšana saviem darbiniekiem, kura neietver priekšnodokli. Tādējādi to samaksātā priekšnodokļa kopējā summa ir ļoti maza. Tā rezultātā šiem uzņēmumiem parasti ir neliels priekšnodoklis, kuru tie var atskaitīt no sava aprēķinātā PVN. Tam parasti būtu jārada PVN parādsaistības pret Valsts kasi. Tomēr ir novērots, ka praksē ievērojams skaits šo personāla nodrošinātāju nepārskaita PVN nodokļu iestādēm. Dažos gadījumos tie mākslīgi palielina savu priekšnodokli, lai radītu nodokļa kredītu ar neesošu it kā veiktu darbību starpniecību. Šo fiktīvo nodokļu kredītu izmanto, lai kompensētu[3] nodokļu parādu saistībā ar PVN, sociālās apdrošināšanas iemaksām un citiem nodokļiem, kas būtu jāietur no šiem uzņēmumiem. Citos gadījumos tie sniedz nepietiekamu informāciju par maksājamo PVN vai vienkārši nesamaksā maksājamo PVN summu.

[3] Nodokļu kredītu kompensēšanu reglamentē dalībvalstu tiesību akti.

Saskaņā ar pieprasījumā iekļautajām aplēsēm 30 % krāpšanas gadījumu ir saistīti ar PVN nemaksāšanu, ko veic uzņēmumi, kuri veic netipisku personāla nodrošināšanu un kurus ietekmētu apgrieztās maksāšanas sistēma, un pārējie 70 % gadījumu saistīti ar viltus priekšnodokli, kas ļaunprātīgi izmantots, lai veiktu sociālās apdrošināšanas iemaksas un ieturētu nodokļus no nolīgto darbinieku atalgojuma, izmantojot kompensēšanas mehānismu.

Nosakot personu, kurai tiek sniegti pakalpojumi, par personu, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, Itālija vēlētos apkarot iepriekš minēto krāpšanu, kura notiek personāla netipiskas nodrošināšanas jomā.

Papildus apgrieztās maksāšanas sistēmai Itālija ieviesīs citus krāpšanas apkarošanas pasākumus attiecībā uz citiem tiešajiem nodokļiem. Tā ieviesīs mehānismu, saskaņā ar kuru (līdzīgi kā sociālās apdrošināšanas iemaksu mehānismā) nodokļu parāds attiecas uz klientu, nevis uz uzņēmumu, kas nodrošina darba ņēmēju. Visbeidzot, tiks īstenots arī pasākums, kas aizliedz kompensēt sociālās apdrošināšanas iemaksu kredītus (tostarp PVN kredītus) un ieturamos nodokļus. Šis pasākums novērsīs mākslīgi radītu PVN kredītu izmantošanu nolūkā samaksāt parādus, kas saistīti ar sociālās apdrošināšanas iemaksām un ieturamajiem nodokļiem.

4. KOMISIJAS VIEDOKLIS

Saņemot pieprasījumus saskaņā ar PVN direktīvas 395. pantu, Komisija tos pārbauda, lai pārliecinātos, vai ir izpildīti pamatnosacījumi atkāpes piešķiršanai, tas ir, vai ierosinātais īpašais pasākums vienkāršo procedūras nodokļu maksātājiem un/vai nodokļu administrācijai un vai ar šādu pasākumu var novērst konkrētu veidu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai nodokļu apiešanu. Komisija šajā jautājumā vienmēr bijusi rezervēta un piesardzīga, lai panāktu, ka ar atkāpēm netiek traucēta vispārējās PVN sistēmas darbība, atkāpju tvērums ir ierobežots un tās ir nepieciešamas un samērīgas.

Tādēļ ikviena atkāpe no sadalītā maksājuma sistēmas var būt tikai galējs līdzeklis un ārkārtas pasākums, un ir jāsniedz garantijas par piešķirtās atkāpes nepieciešamību un ārkārtas raksturu. Šķiet, ka šajā gadījumā šie nosacījumi nav izpildīti turpmāk izklāstīto iemeslu dēļ.

PVN direktīvas 199. panta 1. punkta b) apakšpunkts ļauj dalībvalstīm piemērot apgrieztās maksāšanas sistēmu tāda personāla nodrošināšanai, kas ir iesaistīts būvniecības nozarē; šo pasākumu Itālija jau ir īstenojusi. Itālijas iesniegtajam pieprasījumam attiecībā uz personāla nodrošināšanu ir daudz plašāka darbības joma, jo tas būtu transversāls pasākums, kas potenciāli ietekmētu plašas ekonomikas nozares un attiektos uz dažādiem ražošanas un izplatīšanas posmiem. Jāatzīmē, ka šis pasākums varētu ietekmēt jebkuru uzņēmumu jebkurā ekonomikas nozarē kā pakalpojuma saņēmēju, ja tas nolemj piesaistīt ārpakalpojumus darbaspēkam, kas nepieciešams konkrēta uzdevuma veikšanai. Turklāt jebkuram uzņēmumam, kas savas saimnieciskās darbības ietvaros nodrošina personālu, būtu jāpārbauda, vai tas atbilst kritērijiem, kuri nosaka, kad uzņēmums veic netipisku

personāla nodrošinājumu un līdz ar to uz to attiecas apgrieztās maksāšanas piemērošana. Tādējādi tas ir vispārējs pasākums, kas, šķiet, nav pietiekami mērķtiecīgs, lai apkarotu konkrētu krāpšanas situāciju.

Jāatzīmē, ka Itālijai jau ir piešķirti divi vispārēji īpaši pasākumi, kuru mērķis ir apkarot krāpšanu PVN jomā: dalītā maksājuma mehānisms[4] preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai valsts iestādēm, valsts iestāžu kontrolētiem uzņēmumiem un biržā kotētiem uzņēmumiem, kas iekļauti *FTSE MIB* sarakstā, un obligāto vispārējo elektronisko rēķinu sagatavošana[5]. Cita īpaša pasākuma, piemēram, pieprasītā pasākuma, piešķiršana nozīmētu lielāku Itālijas PVN sistēmas nesaskaņotību ar kopējo PVN sistēmu, kas izveidota ar PVN direktīvu, un papildu sarežģījumus uzņēmumiem, palielinot to administratīvo slogu un tādējādi pārsniedzot to, kas nepieciešams konkrētas krāpšanas situācijas novēršanai. Piegādātājiem vispirms būs jāpārbauda, vai uzņēmums, kuram tie sniedz pakalpojumu, ir uzņēmums, uz kuru attiecas dalītā maksājuma mehānisms. Ja tas tā nav, tiem būs jāpārbauda, vai to veiktā piegāde ir kvalificējama kā personāla netipiska nodrošināšana. Ja tas tā ir, tiem būs jāpiemēro apgrieztās maksāšanas sistēma; pretējā gadījumā piemēro parasto PVN režīmu. Tādējādi tie varētu saskarties ar trim iespējamiem veidiem, kā iekasēt PVN par ikdienas darbībām, palielinot kļūdu, tiesvedības un sodu iespējas. Pakalpojumu saņēmējiem būs arī jāpārbauda, vai to saņemtais pakalpojums ir netipisks personāla nodrošinājums, kas varētu radīt tādas pašas problēmas attiecībā uz kļūdām, tiesvedību un sodiem.

Turklāt saskaņā ar pieprasījumu krāpšanai, pret kuru ir vērsts pasākums, ir divi komponenti. Aptuveni 30 % krāpšanas gadījumu saistīti ar PVN nemaksāšana, ko veic uzņēmumi, kuri veic netipisku personāla nodrošināšanu, bet pārējie 70 % saistīti ar viltus priekšnodokli, ko izmanto, lai veiktu sociālās apdrošināšanas iemaksas un ieturētu nodokļus no nolīgto darbinieku atalgojuma, izmantojot kompensēšanas mehānismu. Apgrieztās maksāšanas sistēma, ko piemēro netipiskai personāla nodrošināšanai, būtu vērsta tikai uz to, lai novērstu 30 % no kopējiem krāpšanas gadījumiem, kas izriet no maksājumu neveikšanas. Tomēr tā nenovērstu, ka uzņēmumi mākslīgi palielina savu priekšnodokli, lai radītu nepamatotu nodokļu kredītu sociālās apdrošināšanas iemaksām un ieturamajiem nodokļiem, un tādējādi neatrisinātu 70 % no kopējiem krāpšanas gadījumiem.

Saskaņā ar Itālijas sniegto informāciju attiecībā uz tiešajiem nodokļiem ir paredzēts mehānisms, saskaņā ar kuru (līdzīgi kā ar sociālās apdrošināšanas iemaksu mehānismu) nodokļu parāds tiktu pārcelts uz klientu, nevis uz uzņēmumu, kas nodrošina darba ņēmēju. Turklāt tiks īstenots arī pasākums, kas aizliedz kompensēt sociālās

[4] Padomes Īstenošanas lēmums (ES) 2017/784 (2017. gada 25. aprīlis), ar ko Itālijas Republikai atļauj piemērot īpašu pasākumu, atkāpjoties no 206. un 226. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu un atceļ Īstenošanas lēmumu (ES) 2015/1401, OV L 118, 6.5.2017., 17.–19. lpp.

[5] Padomes 2018. gada 16. aprīļa Īstenošanas lēmums (ES) 2018/593, ar ko Itālijas Republikai atļauj ieviest īpašu pasākumu, atkāpjoties no 218. un 232. panta Direktīvā 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 99, 19.4.2018., 14.–15. lpp.).

apdrošināšanas iemaksu kredītus (tostarp PVN kredītus) un ieturamos nodokļus. Ņemot vērā to, ka ar šādiem pasākumiem tiktu novērsts vislielākais ar PVN saistītu krāpšanas gadījumu īpatsvars, kas saistīts ar personāla netipisku nodrošināšanu, ir grūtāk pamatot, kāpēc būtu jāievieš tāds ārkārtas mehānisms kā apgrieztā maksāšana.

Attiecībā uz krāpšanas pirmo elementu, proti, to, ka PVN nemaksā uzņēmumi, kuri veic netipisku personāla nodrošināšanu: šī problēma jārisina ar tradicionāliem pasākumiem, piemēram, regulārām pārbaudēm un revīzijām. Šajā sakarā ļoti noderīgs instruments šī krāpšanas veida agrīnai atklāšanai un novēršanai būtu obligāta vispārēja elektroniska rēķinu piesūtīšana.

Tāpēc šķiet, ka Itālijas pieprasītajam pasākumam nav ierobežota tvēruma, tas nav nepieciešams un samērīgs, lai risinātu konkrēto krāpšanas veidu, kas saistīts ar netipisku personāla nodrošināšanu. Būtu ieteicams vispirms analizēt to pasākumu rezultātus, kuri īstenoti attiecībā uz tiešajiem nodokļiem un kredītu kompensāciju, kā arī obligāto e-rēķinu piesūtīšanas un kontroles pasākumu izmantošanu šajā nozarē.

5. SECINĀJUMS

Ņemot vērā minētos apstākļus, Komisija iebilst pret Itālijas pieprasījumu.