EURÓPAI
BIZOTTSÁG

Brüsszel, 2020.6.22.
COM(2020) 243 final

A BIZOTTSÁG KÖZLEMÉNYE A TANÁCSNAK

a 2006/112/EK tanácsi irányelv 395. cikke alapján

1. ELŐZMÉNYEK

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[1] (a továbbiakban: a héairányelv) 395. cikke értelmében a Tanács – a Bizottság javaslata alapján – bármelyik tagállamot egyhangúlag felhatalmazhatja arra, hogy az irányelvben foglalt rendelkezésektől eltérő különös intézkedéseket vezessen be a hozzáadottérték-adó beszedésének egyszerűsítésére vagy egyes adócsalások és -kikerülések megelőzésére. Mivel ezen eljárás a héa általános alapelveitől való eltérésről rendelkezik, az Európai Unió Bíróságának (EUB) ítélkezési gyakorlatával összhangban a héairányelv 395. cikke által „az adóbeszedés egyszerűsítés[e], vagy egyes adócsalások és -kikerülések megelőzés[e]” érdekében engedélyezett eltérő nemzeti intézkedéseket megszorítóan kell értelmezni, és azoknak az általuk kitűzött konkrét cél megvalósításához szükségesnek és arra alkalmasnak kell lenniük, és csak a lehető legkisebb mértékben érinthetik a héairányelv céljait és elveit[2].

A Bizottság által 2019. december 17-én iktatott levelében Olaszország felhatalmazást kért a héairányelv 193. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazására. A héairányelv 395. cikke (2) bekezdésének megfelelően a Bizottság 2020. május 5-én kelt levelében tájékoztatta a többi tagállamot Olaszország kérelméről. A Bizottság 2020. május 6-án kelt levelében értesítette Olaszországot arról, hogy birtokában van a kérelem elbírálásához általa szükségesnek ítélt valamennyi információnak.

Általános szabályként a héairányelv 193. cikke értelmében az adóhatósággal szemben héa megfizetésére kötelezett személy a termékértékesítést végző vagy szolgáltatást nyújtó adóalany. Az Olaszország által kérelmezett eltérés célja az, hogy a szóban forgó kötelezettséget arra az adóalanyra ruházza át, amelynek a részére a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás történt (ún. fordított adózás) minden olyan szerződés esetében, amely atipikus munkaerő-kölcsönzést, azaz közbeszerzési szerződések, alvállalkozói szerződések, konzorciumnak vagy más kapcsolt vállalkozásoknak adott megbízások keretében megvalósuló szolgáltatásnyújtást foglal magában, és amelyet az jellemez, hogy a munkavégzés túlnyomórészt az ügyfél üzlethelyiségében történik, az ügyfél tulajdonában lévő vagy neki tulajdonítható termelőeszközök felhasználásával. A kérelmezett eltérés célja a csalás elleni küzdelem.

2. FORDÍTOTT ADÓZÁS

A héairányelv 193. cikke értelmében a héa megfizetésére kötelezett személy a termékértékesítést végző vagy szolgáltatást nyújtó adóalany. A fordított adókivetési mechanizmus célja, hogy arra az adóalanyra ruházza a felelősséget, amelynek részére a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás történt. A fordított adózást gyakran arra alkalmazzák, hogy fellépjenek az érintett gazdasági ágazatokban elkövetett héacsalásokkal, különösen pedig a „csalárd kereskedői” struktúrákkal szemben.

[1] HL L 347., 2006.12.11., 1. o.

[2] Lásd a C-489/09 sz. *Vandoorne* ügyben hozott 2011. január 27-i ítéletet, EU:C:2011:33, 27. pont.

Csalárd kereskedésnek minősül, ha valamely kereskedő árukat értékesít vagy szolgáltatásokat nyújt, ügyfeleitől beszedi a héát, majd eltűnik anélkül, hogy az ügyfelektől beszedett héát befizetné az adóhatóságok részére. A tapasztalatok szerint az ilyen esetekben a belföldi fordított adózás – azáltal, hogy a héa megfizetésének kötelezettségét arra a személyre hárítja, akinek a részére a terméket értékesítik vagy a szolgáltatást nyújtják – megszünteti az efféle adócsalás elkövetésének lehetőségét.

3. A KÉRELEM

Olaszország a héairányelv 395. cikke értelmében azt kéri, hogy a Tanács a Bizottság javaslata alapján hatalmazza fel arra, hogy a héairányelv 193. cikkétől eltérő különös intézkedésként fordított adózást alkalmazzon az atipikus munkaerő-kölcsönzést magába foglaló belföldi szolgáltatásnyújtás esetében.

A kérelem tehát olyan szolgáltatások nyújtására vonatkozik, amelyek közbeszerzési szerződések, alvállalkozói szerződések, konzorciumnak vagy más kapcsolt vállalkozásoknak adott megbízások keretében valósulnak meg, és amelyeket az jellemez, hogy a munkavégzés túlnyomórészt az ügyfél üzlethelyiségében történik, az ügyfél tulajdonában lévő vagy neki tulajdonítható termelőeszközök felhasználásával. Nem terjed ki a közigazgatási szerveknek nyújtott szolgáltatásokra, valamint az *Agenzie per il lavoro* (tanúsított munkaközvetítő ügynökségek) által végzett munkaerő-kölcsönzésre; ezen ügynökségek tevékenysége a 2003. szeptember 10-i 276. sz. törvényerejű rendelet hatálya alá tartozik, és jogosítványaik kiterjednek a munkaerő-közvetítésre, -kölcsönzésre, -toborzásra és -kihelyezésre.

Olaszország érvelése szerint az atipikus munkaerő-kölcsönzés ágazatában előforduló csalások kiküszöböléséhez szükség van az eltérő intézkedés bevezetésére. A kérelem szerint a csalásban jellemzően több szereplő is érintett, nevezetesen a munkaerőt szolgáltató termelői és munkavállalói szövetkezetek, illetve az ügyfelek, amelyek többnyire jól működő vállalatok, és alvállalkozásban szervezik a tevékenységeik elvégzéséhez szükséges munkaerőt. A két fél között konzorciumok helyezkednek el, amelyek közvetítőként járnak el a szolgáltatók és az ügyfelek között.

A szövetkezet kiszámlázza a nyújtott szolgáltatásokat (munkaerő-kölcsönzés), és a szolgáltatás teljes költsége után héát számít fel. Figyelembe véve a nyújtott szolgáltatások jellegét (ami főként a munkaerő rendelkezésre bocsátását jelenti), e vállalkozások fő költsége a munkavállalóik fizetésének folyósítása, ami nem tartalmaz előzetesen felszámított héát. Így az általuk előzetesen megfizetett héa teljes összege rendkívül alacsony. Következésképpen ezeknél a vállalkozásoknál általában kevés előzetesen felszámított héa keletkezik, amelyet levonhatnak az áthárított héából. Ez alapesetben a héa tekintetében az államkincstár felé fennálló tartozáshoz vezet. Megállapítást nyert azonban, hogy a gyakorlatban e munkaerő-kölcsönző szolgáltatók jelentős része nem fizeti be a héát az adóhatóságoknak. Egyes esetekben mesterségesen növelik az előzetesen felszámított héát, hogy nem létező beszerzési ügyletek révén adójóváírást

keletkeztessenek. Ezt a fiktív adójóváírást a héából, a társadalombiztosítási járulékokból és az általuk visszatartandó egyéb adókból keletkező adótartozások kiegyenlítésére[3] használják fel. Más esetekben nem vallják be a fizetendő héát, vagy egyszerűen nem fizetik meg a fizetendő héa összegét.

A kérelemben foglalt becslések szerint a csalás 30 %-a az atipikus munkaerő-kölcsönzést biztosító vállalkozások által be nem fizetett héából ered, amire a fordított adózási mechanizmus megoldást jelentene; a fennmaradó 70 %-ot az előzetesen felszámított fiktív héa teszi ki, amelyet az adójóváírási mechanizmust kihasználva csalárd módon levonnak a társadalombiztosítási járulékokból, illetve a szerződéses alkalmazottak díjazásából visszatartott forrásadókból.

Azáltal, hogy a szolgáltatást igénybevevő adóalanyt jelöli meg a héa megfizetésére kötelezett személyként, Olaszország fel akarja venni a harcot az atipikus munkaerő-kölcsönzés ágazatában előforduló, fent ismertetett csalások ellen.

A fordított adózási mechanizmuson kívül Olaszország egyéb csalás elleni intézkedéseket is bevezet más közvetlen adónemek terén. Nevezetesen egy olyan mechanizmust léptet életbe, amelynek értelmében az adótartozás a munkaerőt szolgáltató vállalkozás helyett a megrendelőt terheli, hasonlóan a társadalombiztosítási járulékok mechanizmusához. Végezetül pedig olyan intézkedés végrehajtását is tervezi, amely megtiltja az adójóváírások (köztük a héajóváírások) levonását a társadalombiztosítási járulékokból és forrásadókból. Ez az intézkedés megakadályozza, hogy mesterségesen létrehozott héajóváírásokkal egyenlítsék ki a társadalombiztosítási járulékokhoz és a forrásadókhoz kapcsolódó tartozásokat.

4. A BIZOTTSÁG ÁLLÁSPONTJA

Ha a héairányelv 395. cikke szerinti kérelem érkezik be hozzá, a Bizottság a kérelem vizsgálata útján meggyőződik arról, hogy teljesülnek-e az eltérés engedélyezéséhez szükséges alapvető feltételek, azaz hogy a javasolt különös intézkedés egyszerűsít-e eljárásokat az adóalanyok és/vagy az adóhatóság számára, illetve hogy a javaslat megakadályozza-e az adócsalás vagy az adókikerülés bizonyos típusait. E tekintetben a Bizottság mindig is megszorító és elővigyázatos megközelítést alkalmazott annak megállapításakor, hogy az eltérések szükségesek és arányosak-e, illetőleg hogy az általános héarendszer működését nem ássák-e alá, az alkalmazási körük pedig megfelelően korlátozott-e.

Ezért a szakaszos fizetés elvétől való bármilyen eltérést csak végső eszközként és sürgősségi intézkedésként lehet alkalmazni, továbbá garanciát kell nyújtani az engedélyezett eltérés szükségességét és kivételes jellegét illetően. Úgy tűnik, hogy ezek a feltételek a jelen esetben az alábbiakban kifejtett okok miatt nem teljesülnek.

[3] Az adójóváírások beszámítását a tagállamok nemzeti jogszabályai szabályozzák.

A héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének b) pontja lehetővé teszi a tagállamok számára, hogy fordított adózást alkalmazzanak az építőiparban tevékenységeket végző személyzet biztosítására. Olaszország már élt ezen intézkedés lehetőségével. Olaszország munkaerő-kölcsönzéssel kapcsolatban benyújtott kérelme sokkal szélesebb alkalmazási kört érint, mivel olyan horizontális intézkedésről van szó, amely potenciálisan a gazdasági ágazatok széles körét, valamint különböző termelési és forgalmazási szakaszokat érintene. Megjegyzendő, hogy az intézkedés a gazdaság bármely ágazatában működő bármely vállalatot érinthet mint a szolgáltatás igénybevevőjét, ha az úgy dönt, hogy kiszervezi az adott konkrét feladathoz szükséges munkaerőt. Ráadásul minden olyan vállalatnak, amely üzleti tevékenysége keretében személyzetet biztosít, meg kell vizsgálnia, hogy teljesülnek-e esetében azok a kritériumok, amelyek alapján megállapítható, hogy egy vállalkozás atipikus munkaerő-kölcsönzést végez-e és ezért a fordított adózás hatálya alá esik-e. Tehát olyan általános jellegű intézkedésről van szó, amely nem tűnik kellően célzottnak egy konkrét csalási helyzet leküzdéséhez.

Megjegyzendő az is, hogy Olaszország már két általános jellegű különös intézkedést alkalmazhat a héacsalás elleni küzdelem jegyében: a megosztott héafizetési mechanizmust[4] a hatóságok, a hatóságok ellenőrzése alatt álló vállalatok és a tőzsdén jegyzett, az FTSE MIB indexben szereplő vállalatok részére történő termékértékesítések és szolgáltatásnyújtások esetében; illetve a kötelező általános elektronikus számlázást[5]. A kérelmezetthez hasonló újabb különös intézkedés engedélyezése az olasz héarendszernek a héairányelv által létrehozott közös héarendszertől való fokozott deharmonizációját vonná maga után, és további bonyodalmat jelentene a vállalkozások számára, növelve adminisztratív terheiket, ami túllépné az adott csalási helyzet kezeléséhez szükséges mértéket. A szolgáltatóknak először is azt kell ellenőrizniük, hogy az a társaság, amelynek a szolgáltatást nyújtják, a megosztott fizetési mechanizmus hatálya alá tartozik-e. Amennyiben nem, következő lépésként azt is ellenőrizniük kellene, hogy az általuk teljesített szolgáltatás atipikus munkaerő-kölcsönzésnek minősül-e. Ha igen, a fordított adózás mechanizmusát kellene alkalmazniuk; ha nem, az általános héaszabályozás lenne alkalmazandó. Következésképpen a napi tevékenységük után keletkező héa felszámításának három lehetséges módja is felmerülne esetükben, ami növeli a hibák, a jogviták és a szankciók lehetőségét. Ami a szolgáltatás igénybevevőit illeti, nekik is ellenőrizniük kellene, hogy az általuk igénybe vett szolgáltatás atipikus munkaerő-kölcsönzésnek minősül-e, ami a hibák, a jogviták ás a szankciók tekintetében ugyanazokat a problémákat eredményezheti.

[4] A Tanács (EU) 2017/784 végrehajtási határozata (2017. április 25.) a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 206. és 226. cikkétől eltérő különös intézkedés bevezetésének az Olasz Köztársaság részére történő engedélyezéséről és az (EU) 2015/1401 végrehajtási határozat hatályon kívül helyezéséről (HL L 118., 2017.5.6., 17. o.).

[5] A Tanács (EU) 2018/593 végrehajtási határozata (2018. április 16.) az Olasz Köztársaságnak a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 218. és 232. cikkétől eltérő különös intézkedés bevezetésére történő felhatalmazásáról (HL L 99., 2018.4.19., 14. o.).

Ezenfelül a kérelem szerint az intézkedés által kezelni kívánt csalás két összetevőből áll. Mintegy 30 %-a az atipikus munkaerő-kölcsönzést végző vállalkozások által be nem fizetett héából ered, míg a fennmaradó 70 %-ot az előzetesen felszámított fiktív héa teszi ki, amelyet az adójóváírási mechanizmust kihasználva levonnak a társadalombiztosítási járulékokból, illetve a szerződéses alkalmazottak díjazásából visszatartott forrásadókból. Az atipikus munkaerő-kölcsönzésre alkalmazott fordított adózási mechanizmus csak a teljes csalás 30 %-ának kiküszöbölését célozná, vagyis azokat az eseteket, amikor a héafizetést elmulasztják. Ugyanakkor nem akadályozná meg a vállalkozásokat abban, hogy mesterségesen növeljék az előzetesen felszámított héát és jogtalan adójóváírást alkalmazzanak a befizetendő társadalombiztosítási járulékokra és a forrásadókra, tehát a teljes csalás 70 %-ára nem kínálna megoldást.

Az Olaszország által benyújtott információk alapján a közvetlen adók esetében olyan mechanizmus lépne életbe, amelynek értelmében az adótartozás a munkaerőt szolgáltató vállalkozás helyett a megrendelőt terheli, hasonlóan a társadalombiztosítási járulékok mechanizmusához. Emellett Olaszország olyan intézkedés végrehajtását is tervezi, amely megtiltja az adójóváírások (köztük a héajóváírások) levonását a társadalombiztosítási járulékokból és forrásadókból. Mivel ezek az intézkedések kezelnék az atipikus munkaerő-kölcsönzéshez kapcsolódó héacsalások legjelentősebb hányadát, a fordított adózáshoz hasonló rendkívüli mechanizmus bevezetése nehezen indokolható.

Ami a csalás első elemét, az atipikus munkaerő-kölcsönzést végző vállalkozások által be nem fizetett héát illeti, ezt a problémát hagyományos intézkedésekkel, például rutinellenőrzésekkel és pénzügyi ellenőrzésekkel célszerű kezelni. E tekintetben az általánosan kötelezővé tett elektronikus számlázás rendkívül hasznos eszköznek bizonyulhat a csalás korai felderítése és kezelése tekintetében.

Mindezek alapján az Olaszország által kérelmezett intézkedés nem tűnik kellően korlátozott hatályúnak, szükségesnek és arányosnak az atipikus munkaerő-kölcsönzéshez kapcsolódó konkrét csalási helyzet kezelése szempontjából. Tanácsosabb először elemezni, hogy milyen eredményeket hoztak az ágazatban a közvetlen adók és az adójóváírások terén foganatosított intézkedések, valamint a kötelező elektronikus számlázás és az ellenőrzési intézkedések.

5. KÖVETKEZTETÉS

A fenti érvek alapján a Bizottság nem támogatja Olaszország kérelmét.