EUROPOS
KOMISIJA

Briuselis, 2020 06 22
COM(2020) 243 final

KOMISIJOS KOMUNIKATAS TARYBAI

pagal Tarybos direktyvos 2006/112/EB 395 straipsnį

1. PAGRINDINIAI FAKTAI

Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[1] (toliau – PVM direktyva) 395 straipsnį Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, gali vieningai leisti bet kuriai valstybei narei taikyti specialias priemones, kuriomis nukrypstama nuo tos direktyvos nuostatų, kad būtų supaprastinta PVM surinkimo procedūra arba užkirstas kelias tam tikrų formų mokesčių slėpimui ar vengimui. Kadangi pagal šią procedūrą leidžiama nukrypti nuo bendrųjų PVM principų, remiantis Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (ESTT) praktika, PVM direktyvos 395 straipsnyje nurodytos nukrypti leidžiančios nacionalinės priemonės, kurias leidžiama taikyti, „kad būtų supaprastinta PVM surinkimo procedūra arba užkirstas kelias tam tikrų formų mokesčių vengimui ar sukčiavimui“, turi būti aiškinamos siaurai, o tos priemonės taip pat turi būti tinkamos ir būtinos įgyvendinant specialų tikslą, kurio jomis siekiama, ir daryti kuo mažesnį poveikį PVM direktyvos[2] tikslams ir principams.

Italija raštu (jį Komisija užregistravo 2019 m. gruodžio 17 d.) paprašė leisti taikyti priemonę, kuria nukrypstama nuo PVM direktyvos 193 straipsnio. Vadovaudamasi PVM direktyvos 395 straipsnio 2 dalimi, 2020 m. gegužės 5 d. raštu Komisija apie Italijos prašymą pranešė kitoms valstybėms narėms. 2020 m. gegužės 6 d. raštu Komisija pranešė Italijai turinti visą informaciją, kuri, Komisijos nuomone, yra būtina prašymui įvertinti.

Paprastai pagal PVM direktyvos 193 straipsnį prievolė mokesčių administratoriui sumokėti PVM tenka prekes tiekiančiam arba paslaugas teikiančiam apmokestinamajam asmeniui. Nukrypti leidžiančios nuostatos, kurios prašo Italija, tikslas – nustatyti, kad ta atsakomybė tenka apmokestinamajam asmeniui, kuriam tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos (vadinamasis atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas) pagal visas sutartis, susijusias su netipiniu aprūpinimu personalu, t. y. paslaugų teikimu sudarant viešųjų pirkimų sutartis, sudarant subrangos sutartis, pavedant konsorciumams ar kitoms susijusioms bendrovėms, kurioms būdinga tai, kad darbo jėga daugiausia naudojama kliento verslo patalpose, naudojant klientui priklausantį arba bet kuriuo atveju jam priskirtiną ilgalaikį turtą. Nukrypti leidžiančios nuostatos, kurią paprašyta leisti taikyti, tikslas – kova su sukčiavimu.

2. ATVIRKŠTINIS APMOKESTINIMAS

Pagal PVM direktyvos 193 straipsnį asmuo, kuriam tenka prievolė sumokėti PVM, yra prekes tiekiantis ar paslaugas teikiantis apmokestinamasis asmuo. Atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo tikslas – perkelti šią prievolę apmokestinamajam asmeniui, kuriam tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos. Atvirkštinis apmokestinimas dažnai naudojamas siekiant kovoti su sukčiavimu PVM tiksliniuose ekonomikos sektoriuose, visų pirma tais atvejais, kai naudojamos dingusio prekiautojo struktūros.

[1] OL L 347, 2006 12 11, p. 1.
[2] Žr. 2011 m. sausio 27 d. Sprendimo *Vandoorne*, C-489/09, EU:C:2011:33, 27 punktą.

Dingusio prekiautojo sukčiavimo modelis – tai toks sukčiavimas, kai prekiautojai parduoda prekes ar suteikia paslaugas, surenka PVM iš savo klientų, o tada dingsta mokesčių administratoriui nepervedę iš klientų surinkto PVM. Nustatyta, kad tokiais atvejais prievolę sumokėti PVM nustačius asmeniui, kuriam tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos, atvirkštinio apmokestinimo mechanizmu panaikinama galimybė slėpti mokesčius tokiu būdu.

3. PRAŠYMAS

Italija pagal PVM direktyvos 395 straipsnį prašo, kad Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, leistų jai taikyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo PVM direktyvos 193 straipsnio, kiek tai susiję su atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo taikymu paslaugų, susijusių su netipiniu aprūpinimu personalu, teikimu šalies viduje.

Todėl prašymas apima paslaugų teikimą sudarant viešųjų pirkimų sutartis, sudarant subrangos sutartis, pavedant konsorciumams ar kitoms susijusioms bendrovėms, kurioms būdinga tai, kad darbo jėga daugiausia naudojama kliento verslo patalpose, naudojant klientui priklausantį arba bet kuriuo atveju jam priskirtiną ilgalaikį turtą. Jis neapima *Agenzie per il lavoro* (atestuotų įdarbinimo agentūrų), reglamentuojamų 2003 m. rugsėjo 10 d. Įstatyminiu dekretu Nr. 276 ir įgaliotų vykdyti darbo tarpininkavimo ir personalo nuomos, įdarbinimo ir perdarbinimo veiklą, teikiamų paslaugų viešojo administravimo institucijoms ir personalo nuomos atvejų.

Italija teigia, kad nukrypti leidžianti priemonė būtina siekiant kovoti su sukčiavimu netipinio aprūpinimo personalu sektoriuje. Prašyme nurodyta, kad sukčiavimas yra susijęs su keliais subjektais, visų pirma darbuotojų teikėjais, t. y. gamintojų ir darbuotojų kooperatinėmis bendrovėmis, ir klientais – jie paprastai yra gerai įsitvirtinusios bendrovės, kurios samdo darbuotojus, kurių reikia jų veiklai vykdyti. Yra tarp abiejų šalių sudarytų konsorciumų, kurie tarpininkauja tarp teikėjų ir klientų.

Kooperatinės bendrovės išrašo sąskaitas faktūras už suteiktas paslaugas (aprūpinimą personalu), apskaičiuodamos PVM nuo bendros paslaugos kainos. Atsižvelgiant į teikiamų paslaugų (daugiausia – aprūpinimą darbo jėga) pobūdį, pagrindinės šių bendrovių išlaidos yra darbo užmokesčio mokėjimas savo darbuotojams, kuris nėra susijęs su pirkimo PVM. Taigi visa jų sumokėto pirkimo PVM suma yra labai maža. Todėl šios bendrovės paprastai turi mažai pirkimo PVM, kurį jos gali atskaityti iš savo pardavimo PVM. Dėl to paprastai turėtų susidaryti PVM skola iždui. Tačiau pastebėta, kad praktiškai daug šių aprūpinimo darbuotojais paslaugų teikėjų mokesčių administratoriui nesumoka PVM. Kai kuriais atvejais jie dirbtinai padidina pirkimo PVM, kad gautų mokesčio kreditą už neegzistuojančias pirkimo operacijas. Šis fiktyvus mokesčių kreditas naudojamas mokestinėms skoloms, susijusioms su PVM, socialinio draudimo įmokomis ir kitais mokesčiais, kuriuos šios bendrovės turėtų išskaičiuoti,

padengti[3]. Kitais atvejais jie nepraneša apie mokėtiną PVM arba tiesiog nesumoka mokėtino PVM sumos.

Remiantis prašyme pateiktais skaičiavimais, 30 % sukčiavimo atvejų yra susiję su netipiniu aprūpinimu personalu užsiimančių bendrovių nesumokėtu PVM, kuriam būtų taikomas atvirkštinio apmokestinimo mechanizmas, o kiti 70 % – su suklastotu pirkimo PVM, piktnaudžiavimu mokant socialinio draudimo įmokas ir išskaičiuojamuosius mokesčius, mokamus už pagal sutartis dirbančių darbuotojų atlyginimus taikant kompensavimo mechanizmą.

Italija norėtų kovoti su minėtu sukčiavimu, pasitaikančiu netipinio aprūpinimo personalu sektoriuje, nustatydama, kad prievolė sumokėti PVM tenka asmeniui, kuriam teikiamos paslaugos.

Be atvirkštinio apmokestinimo mechanizmo, Italija nustatys kitų kovos su sukčiavimu priemonių, susijusių su kitais tiesioginiais mokesčiais. Visų pirma ji nustatys mechanizmą, pagal kurį mokestinė skola tektų klientui, o ne personalu aprūpinančiai bendrovei; šis mechanizmas bus panašus į socialinio draudimo įmokoms skirtą mechanizmą. Galiausiai taip pat bus įgyvendinta priemonė, pagal kurią draudžiama kompensuoti kreditus (įskaitant PVM kreditus) už socialinio draudimo įmokų ir išskaičiuojamųjų mokesčių mokėjimą. Šia priemone bus užkirstas kelias tam, kad dirbtinai sukurti PVM kreditai būtų naudojami su socialinio draudimo įmokomis ir išskaičiuojamaisiais mokesčiais susijusioms skoloms apmokėti.

4. KOMISIJOS NUOMONĖ

Gavusi prašymus pagal PVM direktyvos 395 straipsnį, Komisija juos išnagrinėja, siekdama užtikrinti, kad būtų įvykdytos pagrindinės tokios nukrypti leidžiančios nuostatos suteikimo sąlygos, t. y. ar dėl siūlomos specialios priemonės supaprastės apmokestinimo tvarka apmokestinamiesiems asmenims ir (arba) mokesčių administratoriams, ar pasiūlymu užkertamas kelias tam tikrų formų mokesčių slėpimui ar vengimui. Šiuo atveju Komisija visada laikėsi ribojančio, atsargaus požiūrio, siekdama užtikrinti, kad nukrypti leidžiančiomis nuostatomis nebūtų trikdomas bendros PVM sistemos veikimas ir kad jų taikymo sritis būtų ribota, jos būtų būtinos ir proporcingos.

Todėl nuo mokėjimo dalimis sistemos nukrypti leidžianti nuostata gali būti tik kraštutinė ir nepaprastoji priemonė; taip pat turi būti teikiamos garantijos dėl suteiktos nukrypti leidžiančios nuostatos būtinumo ir išimtinio pobūdžio. Atrodo, kad šiuo atveju šios sąlygos neįvykdytos dėl toliau paaiškintų priežasčių.

Pagal PVM direktyvos 199 straipsnio 1 dalies b punktą valstybės narės gali taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą sandoriams, susijusiems su aprūpinimu statybų sektoriuje dirbančiu personalu – šią priemonę Italija jau įgyvendino. Italijos pateiktas

[3] Mokesčių kreditų kompensavimas reglamentuojamas valstybių narių nacionalinės teisės aktais.

prašymo dėl aprūpinimo personalu taikymo sritis yra daug platesnė, nes tai būtų kompleksinė priemonė, kuri galėtų turėti įtakos daugeliui ekonomikos sektorių ir kuri būtų taikoma skirtingais gamybos ir paskirstymo etapais. Reikėtų pažymėti, kad ši priemonė gali turėti įtakos bet kuriai bet kuriame ekonomikos sektoriuje veikiančiai bendrovei, kaip paslaugos gavėjai, jei ji nuspręstų samdyti darbuotojus, kurių reikia konkrečiai užduočiai atlikti. Be to, bet kuri bendrovė, kurios viena iš veiklos sričių – aprūpinimas personalu, turėtų patikrinti, ar ji atitinka kriterijus, pagal kuriuos nustatoma, kada bendrovė teikia netipinio aprūpinimo personalu paslaugą ir dėl to jai taikomas atvirkštinis apmokestinimas. Taigi, tai yra bendro pobūdžio priemonė, kuri, atrodo, nėra pakankamai tikslinė, kad būtų galima kovoti su konkrečia sukčiavimo situacija.

Reikėtų pažymėti, kad Italijai jau buvo leista taikyti dvi bendro pobūdžio specialias kovos su sukčiavimu PVM priemones: mokėjimo dalimis mechanizmą[4], taikomą tiekiant prekes ir teikiant paslaugas valdžios institucijoms, bendrovėms, kurias kontroliuoja centrinės ir vietos valdžios institucijos, ir biržinėms bendrovėms, įtrauktoms į FTSE MIB indeksą, ir privalomą bendrą elektroninių sąskaitų faktūrų išrašymą[5]. Leidus taikyti kitą specialią priemonę, panašią į tą, kurios prašoma, Italijos PVM sistema būtų labiau atsieta nuo PVM direktyva nustatytos bendros PVM sistemos ir atsirastų papildomų sunkumų įmonėms, padidėtų jų administracinė našta, taigi būtų viršijama tai, kas būtina konkrečiai sukčiavimo situacijai spręsti. Paslaugų teikėjai pirmiausia turės patikrinti, ar bendrovė, kuriai jie teikia paslaugą, yra bendrovė, kuriai taikomas mokėjimo dalimis mechanizmas. Jei taip nėra, jie turės patikrinti, ar jų teikiamas paslaugas galima laikyti netipiniu aprūpinimu personalu. Tokiu atveju jie turės taikyti atvirkštinio apmokestinimo mechanizmą; priešingu atveju bus taikomos įprastos PVM procedūros. Todėl jie galėtų susidurti su trimis galimais kasdieninės veiklos apmokestinimo PVM būdais, dėl to padaugėtų klaidų, bylinėjimosi atvejų ir sankcijų. Paslaugų gavėjai taip pat turės patikrinti, ar jų gaunamos paslaugos yra netipinis aprūpinimas personalu, dėl to gali kilti tokių pačių problemų, t. y. klaidų, bylinėjimosi atvejų ir sankcijų.

Be to, prašyme nurodyta, kad sukčiavimą, kurį siekiama pašalinti priemone, sudaro dvi sudedamosios dalys. Maždaug 30 % sukčiavimo atvejų yra susiję su netipiniu aprūpinimu personalu užsiimančių bendrovių nesumokėtu PVM, o kiti 70 % – su suklastotu pirkimo PVM, piktnaudžiavimu mokant socialinio draudimo įmokas ir išskaičiuojamuosius mokesčius, mokamus už pagal sutartis dirbančių darbuotojų atlyginimus taikant kompensavimo mechanizmą. Atvirkštinio apmokestinimo mechanizmu, taikomu netipiniam aprūpinimui personalu, būtų siekiama kovoti tik su 30 % visų sukčiavimo atvejų, kurių priežastis – nepakankamas mokėjimas. Tačiau tai neužkirstų kelio

[4] 2017 m. balandžio 25 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas (ES) 2017/784 leisti Italijos Respublikai taikyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 206 ir 226 straipsnių, ir kuriuo panaikinamas Įgyvendinimo sprendimas (ES) 2015/1401, OL L 118, 2017 5 6, p. 17–19.

[5] 2018 m. balandžio 16 d. Tarybos įgyvendinimo sprendimas (ES) 2018/593, leisti Italijos Respublikai nustatyti specialią priemonę, kuria nukrypstama nuo Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 218 ir 232 straipsnių, OL L 99, 2018 4 19, p. 14–15.

bendrovėms dirbtinai didinti jų pirkimo PVM, kad jos sukurtų nepagrįstus mokesčių kreditus socialinio draudimo įmokoms ir išskaičiuojamiesiems mokesčiams mokėti, taigi liktų neišspręsta 70 % visų sukčiavimo atvejų.

Remiantis Italijos pateikta informacija, dėl šio mechanizmo mokestinė skola tektų klientui, o ne personalu aprūpinančiai bendrovei, ir jis būtų panašus į tiesioginiams mokesčiams numatytą socialinio draudimo įmokoms skirtą mechanizmą. Be to, bus įgyvendinta priemonė, pagal kurią draudžiama kompensuoti kreditus (įskaitant PVM kreditus) už socialinio draudimo įmokų ir išskaičiuojamųjų mokesčių mokėjimą. Atsižvelgiant į tai, kad tokiomis priemonėmis būtų kovojama su didžiausia sukčiavimo PVM dalimi, susijusia su netipiniu aprūpinimu darbuotojais, tampa vis sunkiau pagrįsti išimtinio mechanizmo, pavyzdžiui, atvirkštinio apmokestinimo, taikymą.

Kalbant apie pirmąją sukčiavimo sudedamąją dalį, t. y. bendrovių, teikiančių netipinio aprūpinimo personalu paslaugas, nesumokėtą PVM, ši problema turėtų būti sprendžiama taikant įprastas priemones, pavyzdžiui, įprastus patikrinimus ir auditą. Šiuo atveju privalomas bendras elektroninių sąskaitų faktūrų išrašymas turėtų būti labai naudinga priemonė siekiant anksti nustatyti šios rūšies sukčiavimą, kad jį būtų galima pašalinti.

Todėl atrodo, kad Italijos prašomos priemonės taikymo sritis nėra ribota, būtina ir proporcinga konkrečiai sukčiavimo situacijai, susijusiai su netipiniu aprūpinimu personalu, spręsti. Pirmiausia reikėtų išnagrinėti įgyvendintų priemonių, susijusių su tiesioginiais mokesčiais ir kreditų kompensavimu, taikymo rezultatus, taip pat privalomų e. sąskaitų faktūrų išrašymo ir kontrolės priemonių taikymą šiame sektoriuje.

5. IŠVADA

Remdamasi išdėstytais argumentais, Komisija Italijos prašymui nepritaria.