KOMISJA
EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 22.6.2020 r.
COM(2020) 243 final

KOMUNIKAT KOMISJI DO RADY

zgodnie z art. 395 dyrektywy Rady 2006/112/WE

1. KONTEKST

Zgodnie z art. 395 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[1] („dyrektywa VAT") Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów wspomnianej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Zważywszy, że procedura ta stanowi odstępstwo od zasad ogólnych VAT, zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, przepisy krajowe stanowiące odstępstwo, o których mowa w art. 395 dyrektywy VAT i które są dozwolone celem uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijaniu opodatkowania, należy poddawać wykładni ścisłej, a ponadto przepisy te powinny być niezbędne i stosowne do realizacji szczególnych celów oraz w jak najmniejszym stopniu oddziaływać na cele i zasady, które są zawarte w dyrektywie VAT[2].

W piśmie, które wpłynęło do Komisji w dniu 17 grudnia 2019 r., Włochy wystąpiły z wnioskiem o upoważnienie do zastosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy VAT. Zgodnie z art. 395 ust. 2 dyrektywy VAT pismem z dnia 5 maja 2020 r. Komisja poinformowała pozostałe państwa członkowskie o wniosku złożonym przez Włochy. W piśmie z dnia 6 maja 2020 r. Komisja zawiadomiła Włochy, że posiada wszystkie informacje, które uznaje za niezbędne do rozpatrzenia wniosku.

Zgodnie z ogólną zasadą na mocy art. 193 dyrektywy VAT osobą zobowiązaną do zapłaty VAT na rzecz organów podatkowych jest podatnik dokonujący dostawy towarów lub świadczenia usług. Celem odstępstwa, o które wnoszą Włochy, jest przeniesienie tego zobowiązania na podatnika, na którego rzecz dokonywane są dostawy lub świadczone usługi (tzw. mechanizm odwrotnego obciążenia), w przypadku wszystkich umów, które obejmują nietypowe zapewnienie personelu, co oznacza świadczenie usług dokonywane na podstawie umowy w sprawie zamówienia publicznego, umowy o podwykonawstwo, powierzenia zadań konsorcjum lub innym jednostkom stowarzyszonym, przy czym siła robocza w przeważającym stopniu będzie wykonywała swoje obowiązki w lokalu przedsiębiorstwa klienta, przy wykorzystaniu dóbr kapitałowych należących do klienta lub w każdym wypadku mu przypisywanych. Celem tego odstępstwa jest walka z oszustwami.

2. ODWROTNE OBCIĄŻENIE

Osobą zobowiązaną do zapłaty VAT zgodnie z art. 193 dyrektywy VAT jest podatnik dokonujący podlegającej opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług. Celem mechanizmu odwrotnego obciążenia jest przeniesienie tego obowiązku na podatnika będącego odbiorcą dostaw. Odwrotne obciążenie jest często stosowane, aby zwalczać

[1] Dz.U. L 347 z 11.12.2006, s. 1.
[2] Wyrok z dnia 27 stycznia 2011 r. w sprawie C-489/09, Vandoorne, EU:C:2011:33, pkt 27.

oszustwa związane z VAT dokonywane w szczególnych sektorach gospodarki, w szczególności przez wykorzystanie struktur „znikającego podmiotu gospodarczego”.

Ze zjawiskiem typu „znikający podmiot gospodarczy” mamy do czynienia, gdy podmioty gospodarcze sprzedają towary lub świadczą usługi i pobierają VAT od swoich klientów, a następnie znikają, nie odprowadzając tego pobranego od klientów podatku do organów podatkowych. Poprzez wyznaczenie osoby, której dostarczane są towary lub na rzecz której świadczone są usługi, jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT w takich przypadkach, stworzono krajowy mechanizm odwrotnego obciążenia, pozwalający wyeliminować możliwość zaangażowania się w tę formę uchylania się od opodatkowania.

3. WNIOSEK

Włochy wnoszą, zgodnie z art. 395 dyrektywy VAT, by Rada, działając na wniosek Komisji, upoważniła Włochy do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 193 dyrektywy VAT, jeśli chodzi o stosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do świadczenia usług krajowych obejmujących nietypowe zapewnienie personelu.

Wniosek dotyczy zatem świadczenia usług dokonywanego na podstawie umowy w sprawie zamówienia publicznego, umowy o podwykonawstwo, powierzenia zadań konsorcjum lub innym jednostkom stowarzyszonym, przy czym siła robocza w przeważającym stopniu będzie wykonywała swoje obowiązki w lokalu przedsiębiorstwa klienta, przy wykorzystaniu dóbr kapitałowych należących do klienta lub w każdym wypadku mu przypisywanych. Nie uwzględnia on świadczenia usług na rzecz organów administracji publicznej i przypadków leasingu pracowników przez biura *Agenzie per il lavoro* (certyfikowane biura pośrednictwa pracy), regulowane przez dekret legislacyjny nr 276 z dnia 10 września 2003 r. i uprawnione do prowadzenia pośrednictwa pracy oraz leasingu, zatrudnienia i reorientacji pracowników.

Włochy podnoszą, że wprowadzenie środka stanowiącego odstępstwo jest konieczne w celu zwalczania oszustw w sektorze nietypowego zapewniania personelu. Zgodnie z wnioskiem struktura oszustwa obejmuje kilka podmiotów, w szczególności podmioty zapewniające personel, tj. spółdzielnie producentów i pracowników, oraz klientów, którymi zazwyczaj są spółki o ugruntowanej pozycji, zlecające podwykonawstwo pracownikom, których potrzebują do realizacji swojej działalności. Ponadto między obiema stronami występują konsorcja, które działają jako podmioty pośredniczące między dostawcami a klientami.

Spółdzielnie wystawiają faktury na świadczone usługi (zapewnienie personelu), naliczając VAT od całkowitego kosztu usługi. Ze względu na charakter świadczonych usług (przede wszystkim zapewnienie personelu) głównym kosztem dla tych spółek jest wypłata wynagrodzeń ich pracownikom, która nie obejmuje podatku VAT naliczonego. W związku z tym całkowita kwota podatku VAT naliczonego, który płacą, jest bardzo

niska. W wyniku tego spółki te wykazują zwykle niewielki podatek VAT naliczony, który mogą odliczyć od swojego podatku VAT należnego. W normalnych okolicznościach powinno to prowadzić do zadłużenia wobec Skarbu Państwa w zakresie VAT. Zauważono jednak, że w praktyce duża liczba tych podmiotów zapewniających personel nie płaci VAT organom podatkowym. W niektórych przypadkach zawyżają one swój podatek VAT naliczony, aby stworzyć nadwyżkę VAT za pomocą nieistniejących operacji prowadzących do naliczenia VAT. Ta fikcyjna nadwyżka jest wykorzystywana do skompensowania[3] zobowiązań podatkowych związanych z VAT, składek na ubezpieczenia społeczne i innych obciążeń, które spółki te powinny potrącić. W innych przypadkach spółki nie deklarują całkowitej kwoty należnego VAT lub po prostu nie płacą należnego VAT.

Według szacunków zawartych we wniosku 30 % oszustw polega na niezapłaceniu VAT przez spółki dokonujące nietypowego zapewnienia personelu, które byłyby objęte mechanizmem odwrotnego obciążenia, a 70 % wynika z nieodpowiadającego rzeczywistości podatku VAT naliczonego, który za pomocą mechanizmu kompensującego jest nienależnie wykorzystywany do zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne oraz podatków u źródła od wynagrodzeń zatrudnionego personelu.

Przez wyznaczenie osoby, na rzecz której świadczone są usługi, jako osoby zobowiązanej do zapłaty VAT Włochy chcą zwalczać powyższe rodzaje oszustw, występujące w sektorze nietypowego zapewniania personelu.

Oprócz mechanizmu odwrotnego obciążenia Włochy wprowadzą inne środki zwalczania nadużyć finansowych dotyczące pozostałych podatków bezpośrednich. W szczególności kraj ten wprowadzi mechanizm, za pomocą którego zobowiązanie podatkowe byłoby przypisywane klientowi, a nie podmiotowi, który zapewnia personel, podobnie jak w przypadku mechanizmu składek na ubezpieczenie społeczne. Wreszcie wdrożony zostanie środek zakazujący wykorzystywania nadwyżek podatkowych (w tym nadwyżek VAT) do płatności składek na ubezpieczenie społeczne oraz podatków u źródła. Środek zapobiegałby sytuacjom, w którym sztucznie stworzone nadwyżki VAT byłyby wykorzystywane do zapłaty obciążeń związanych ze składkami na ubezpieczenie zdrowotne i podatkami u źródła.

4. OPINIA KOMISJI

Otrzymując wniosek na podstawie art. 395 dyrektywy VAT, Komisja ocenia, czy spełnione są podstawowe warunki przyznania odstępstwa, a mianowicie czy proponowany środek szczególny upraszcza procedury poboru podatku dla podatników lub dla administracji podatkowej lub czy pozwala on zapobiec niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. W tym kontekście Komisja zawsze przyjmowała restrykcyjne, ostrożne podejście, dopilnowując, by odstępstwa nie

[3] Sposób wykorzystania nadwyżki podatku jest regulowany przepisami krajowymi państw członkowskich.

podważały funkcjonowania ogólnego systemu VAT, by ich zakres był ograniczony oraz by były one konieczne i proporcjonalne.

Jakiekolwiek odstępstwo od systemu płatności cząstkowych nie może być niczym więcej niż środkiem ostatecznym i nadzwyczajnym i musi oferować gwarancje co do konieczności i nadzwyczajnego charakteru przyznanego odstępstwa. Wydaje się, że w omawianej sprawie warunki te nie zostały spełnione, z powodów wyjaśnionych poniżej.

Art. 199 ust. 1 lit. b) dyrektywy VAT umożliwia państwom członkowskim zastosowanie mechanizmu odwrotnego obciążenia w odniesieniu do zapewnienia personelu dokonującego dostaw prac budowlanych – tj. środek, który Włochy już wdrożyły. Wniosek złożony przez Włochy w związku z zapewnianiem personelu ma dużo większy zakres, gdyż przewidziany w nim środek miałby charakter przekrojowy i mógłby mieć wpływ na dużą liczbę sektorów gospodarki, mając zastosowanie do różnych etapów produkcji i dystrybucji. Należy zauważyć, że wszystkie przedsiębiorstwa we wszystkich sektorach gospodarki mogłyby być objęte tym środkiem jako odbiorcy usług, jeżeli zdecydują się na skorzystanie z outsourcingu siły roboczej do wykonania konkretnych zadań. Ponadto każde przedsiębiorstwo zajmujące się w ramach swojej działalności zapewnianiem personelu powinno sprawdzić, czy spełnia kryteria określające, w jakim przypadku przedsiębiorstwo dokonuje nietypowego zapewnienia personelu, a tym samym czy podlega odwrotnemu obciążeniu. Jest to zatem środek o charakterze ogólnym, który nie wydaje się wystarczająco zorientowany na zwalczanie konkretnego rodzaju oszustw.

Należy zauważyć, że Włochom przyznano już dwa szczególne środki o charakterze ogólnym mające na celu zwalczanie oszustw związanych z VAT: mechanizm podzielonej płatności[4], odnoszący się do dostaw towarów i świadczenia usług na rzecz organów publicznych, przedsiębiorstw kontrolowanych przez organy publiczne i spółek giełdowych umieszczonych w indeksie FTSE MIB, oraz ogólny obowiązek fakturowania elektronicznego[5]. Przyznanie kolejnego szczególnego środka takiego, jak środek będący przedmiotem wniosku, doprowadziłoby do pogłębienia braku harmonizacji włoskiego systemu VAT z ogólnym systemem VAT ustanowionym dyrektywą VAT oraz do dalszych trudności dla przedsiębiorstw, zwiększając ich obciążenie administracyjne – a zatem wykracza poza to, co jest konieczne do rozwiązania problemów związanych ze szczególnym rodzajem oszustw. Dostawcy usługi będą musieli najpierw sprawdzić, czy spółka, na rzecz której świadczą usługę, jest objęta mechanizmem podzielonej płatności. Jeżeli nie ma to miejsca, będą musieli sprawdzić, czy usługa, którą świadczą, kwalifikuje

[4] Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2017/784 z dnia 25 kwietnia 2017 r. upoważniająca Republikę Włoską do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 206 i 226 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i uchylająca decyzję wykonawczą (UE) 2015/1401, Dz.U. L 118 z 6.5.2017, s. 17.

[5] Decyzja wykonawcza Rady (UE) 2018/593 z dnia 16 kwietnia 2018 r. upoważniająca Republikę Włoską do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 218 i 232 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. L 99 z 19.4.2018, s. 14.

się jako nietypowe zapewnienie personelu. Jeżeli tak jest, będą musieli zastosować mechanizm odwrotnego obciążenia; w innym przypadku zastosowanie będą miały zasady ogólne VAT. W związku z tym dostawcy musieliby w swojej codziennej działalności stosować trzy możliwe sposoby naliczania VAT, co zwiększa prawdopodobieństwo błędów, postępowań sądowych i grzywien. Odbiorcy usługi również musieliby sprawdzać, czy usługa, którą otrzymują, kwalifikuje się jako nietypowe zapewnienie personelu; może to doprowadzić do takich samych problemów związanych z błędami, postępowaniami sądowymi i grzywnami.

Ponadto, zgodnie z wnioskiem, oszustwa, którym ma przeciwdziałać środek, składają się z dwóch elementów. Około 30 % oszustw polega na niezapłaceniu VAT przez spółki dokonujące nietypowego zapewnienia personelu, natomiast 70 % wynika z nieodpowiadającego rzeczywistości podatku VAT naliczonego, który za pomocą mechanizmu kompensującego jest wykorzystywany do zapłaty składek na ubezpieczenie społeczne oraz podatków u źródła od wynagrodzeń zatrudnionego personelu. Mechanizm odwrotnego obciążenia mający zastosowanie do nietypowego zapewnienia personelu mógłby zlikwidować docelowo jedynie 30 % całkowitej liczby oszustw, tj. tych związanych z brakiem płatności. Nie miałby jednak zastosowania w sytuacji, gdy przedsiębiorstwa zawyżają swój podatek VAT naliczony, aby stworzyć nienależne nadwyżki VAT, wykorzystywane następnie do płatności składek na ubezpieczenie społeczne i podatków u źródła; tym samym brakowałoby rozwiązania, które pomogłoby zwalczyć pozostałych 70 % oszustw.

Według informacji przedstawionych przez Włochy kraj ten przewiduje wprowadzenie mechanizmu w odniesieniu do podatków bezpośrednich, za pomocą którego zobowiązanie podatkowe byłoby przypisywane klientowi, a nie podmiotowi, który zapewnia personel, podobnie jak w przypadku mechanizmu składek na ubezpieczenie społeczne. Ponadto wdrożony zostanie środek zakazujący wykorzystywania nadwyżek podatkowych (w tym nadwyżek VAT) do płatności składek na ubezpieczenie społeczne oraz podatków u źródła. Zważywszy, że takie środki pozwoliłyby zwalczyć największy odsetek oszustw związanych z VAT w kontekście nietypowego zapewniania personelu, jeszcze trudniej jest uzasadnić wprowadzenie wyjątkowego mechanizmu, takiego jak mechanizm odwrotnego obciążenia.

Jeżeli chodzi o pierwszy element oszustw, tj. brak płatności VAT przez przedsiębiorstwa dokonujące atypowego zapewnienia personelu, jest to problem, który należy rozwiązać za pomocą konwencjonalnych środków, takich jak rutynowe kontrole i audyty. W tym względzie ogólny obowiązek fakturowania elektronicznego powinien stanowić bardzo przydatne narzędzie do wczesnego wykrywania takich oszustw i ich zwalczania.

W związku z tym nie wydaje się, by środek, o który wnoszą Włochy, miał ograniczony zakres i był konieczny i proporcjonalny do celów zwalczania szczególnego zjawiska oszustw związanych z nietypowym zapewnianiem personelu. Wskazane byłoby, aby najpierw dokonać analizy wyników środków wprowadzonych w odniesieniu do

podatków bezpośrednich i kompensowania nadwyżek oraz obowiązkowego stosowania e-fakturowania i środków kontroli w tym sektorze.

5. WNIOSEK

Na podstawie wyżej wymienionych elementów Komisja jest przeciwna wnioskowi złożonemu przez Włochy.