EUROPEISKA
KOMMISSIONEN

Bryssel den 17.12.2020
COM(2020) 811 final

MEDDELANDE FRÅN KOMMISSIONEN TILL RÅDET

i enlighet med artikel 395 i rådets direktiv 2006/112/EG

1. BAKGRUND

Enligt artikel 395 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[1] (nedan kallat *mervärdesskattedirektivet*) får rådet enhälligt på kommissionens förslag bemyndiga varje medlemsstat att genomföra särskilda åtgärder som avviker från bestämmelserna i direktivet för att förenkla uppbörden av mervärdesskatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt. Eftersom detta förfarande medger undantag från de allmänna principerna för mervärdesskatt ska, i enlighet med Europeiska unionens domstols rättspraxis, de nationella avvikande åtgärder som avses i artikel 395 i mervärdesskattedirektivet, vilka är tillåtna ”för att förenkla uppbörden av skatt eller för att förhindra vissa slag av skatteundandragande eller skatteflykt”, tolkas restriktivt och dessa åtgärder måste också vara ändamålsenliga och nödvändiga för att uppnå det särskilda mål som eftersträvas och i minsta möjliga utsträckning påverka mervärdesskattedirektivets mål och principer[2].

Genom en skrivelse som registrerades hos kommissionen den 17 juni 2020 ansökte Ungern om bemyndigande att få fortsätta att tillämpa en åtgärd som avviker från artikel 193 i mervärdesskattedirektivet. Genom en skrivelse av den 16 september 2020 underrättade kommissionen, i enlighet med artikel 395.2 i mervärdesskattedirektivet, övriga medlemsstater om de ungerska myndigheternas ansökan. Genom en skrivelse av den 17 september 2020 underrättade kommissionen de ungerska myndigheterna om att den hade alla uppgifter som den ansåg vara nödvändiga för att bedöma ansökan.

Som allmän regel ska den beskattningsbara person som levererar varor eller tillhandahåller tjänster betala mervärdesskatt till skattemyndigheterna enligt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet. Syftet med den avvikelse som Ungern ansöker om att förlänga är att överföra mervärdesskatteskulden till den beskattningsbara person som tar emot varorna eller tjänsten (det s.k. förfarandet för omvänd betalningsskyldighet) i samband med tillhandahållande av personal för verksamhet som inte omfattas av artikel 199.1 a i mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 199.1 b i mervärdesskattedirektivet får medlemsstaterna tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på tillhandahållande av personal inom byggsektorn, inbegripet reparations-, rengörings-, underhålls-, ombyggnads- och rivningstjänster avseende fast egendom. Genom denna avvikande åtgärd tillåts Ungern därmed att tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på tillhandahållande av personal inom alla ekonomiska verksamhetssektorer. Syftet med den avvikelse som ansökan gäller är att bekämpa bedrägerier.

2. OMVÄND BETALNINGSSKYLDIGHET

Den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatten är enligt artikel 193 i mervärdesskattedirektivet den beskattningsbara person som levererar varorna eller tillhandahåller tjänsterna. Syftet med förfarandet för omvänd betalningsskyldighet är att

[1] EUT L 347, 11.12.2006, s. 1.
[2] Se dom av den 27 januari 2011 i målet Vandoorne C-489/09, EU:C:2011:33, punkt 27.

flytta betalningsskyldigheten till den beskattningsbara person som är mottagare av varorna eller tjänsterna. Omvänd betalningsskyldighet används ofta för att komma till rätta med mervärdesskattebedrägerier i utvalda sektorer av ekonomin, främst i form av strukturer med bedrägerier via skenföretag.

Bedrägerier via skenföretag inträffar när handlare säljer varor eller tillhandahåller tjänster, tar ut mervärdesskatt från sina kunder och sedan försvinner utan att betala den mervärdesskatt de tagit ut till skattemyndigheterna. Förfarandet för omvänd betalningsskyldighet undanröjer möjligheten till den formen av skatteundandragande genom att den person som tar emot varorna eller tjänsterna utses till betalningsskyldig för mervärdesskatten i dessa fall.

I den kompletterande information som Ungern har lämnat in som stöd för sin ansökan uppges att bedrägerier som begås inom sektorn för tillhandahållande av personal liknar strukturerna med bedrägerier via skenföretag eftersom dessa tjänster är enkla att tillhandahålla och den huvudsakliga kostnaden för tjänsteleverantörerna är anställningskostnader, som inte omfattas av mervärdesskatt. Bedragarnas vinst blir därför i praktiken hela det mervärdesskattebelopp som de har debiterat kunden.

3. ANSÖKAN

För att bekämpa mervärdesskattebedrägerier inom bemanningssektorn ansökte Ungern under 2014 om ett bemyndigande att få införa en särskild åtgärd som avviker från artikel 193 i mervärdesskattedirektivet i syfte att föreskriva att det, vid tillhandahållande av personal för verksamhet som inte omfattas av artikel 199.1 a i det direktivet, är den beskattningsbara person åt vilken leveransen görs som är betalningsskyldig för mervärdesskatt. Bemyndigandet gavs genom rådets genomförandebeslut (EU) 2015/2349[3], som upphörde att gälla den 31 december 2017.

Ungern lämnade in en ny ansökan 2017 i syfte att göra mottagaren betalningsskyldig för mervärdesskatt vid samma typ av tillhandahållande av personal. Detta beviljades genom rådets genomförandebeslut (EU) 2018/486[4] och bemyndigande gavs till och med den 31 december 2020.

Ungern har nu i enlighet med artikel 395 i mervärdesskattedirektivet begärt att rådet, på förslag av kommissionen, bemyndigar Ungern att fortsätta tillämpa denna särskilda åtgärd som avviker från artikel 193 i mervärdesskattedirektivet när det gäller tillämpningen av förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på inhemskt

[3] Rådets genomförandebeslut (EU) 2015/2349 av den 10 december 2015 om bemyndigande för Ungern att tillämpa en särskild åtgärd som avviker från artikel 193 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 330, 16.12.2015, s. 53).

[4] Rådets genomförandebeslut (EU) 2018/486 av den 19 mars 2018 om bemyndigande för Ungern att tillämpa en särskild åtgärd som avviker från artikel 193 i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 81, 23.3.2018, s. 15).

tillhandahållande av tjänster som utgörs av tillhandahållande av personal för verksamheter som inte omfattas av artikel 199.1 a i det direktivet.

Begäran omfattar tillhandahållande av personal via bemanningsföretag, utstationering av personal, skolkooperativ, pensionärskooperativ och alla tillhandahållanden av tjänster som inte omfattas av dessa rättsliga former men som med avseende på innehåll faktiskt innebär tillhandahållande av personal. Det förlängda bemyndigande som begärs tillåter därmed Ungern att i praktiken tillämpa omvänd betalningsskyldighet på alla tjänster som består av tillhandahållande av personal.

Enligt Ungerns ansökan är sektorn för tillhandahållande av personal extremt sårbar för skattebedrägerier. Den huvudsakliga kostnaden för bemanningsföretag är löner och därtill hörande skatter och avgifter, som inte ger upphov till någon ingående mervärdesskatt, samtidigt som företagens inköp är jämförelsevis försumbara. Om omvänd betalningsskyldighet inte tillämpas blir det belopp av mervärdesskatt som aktörerna inom sektorn debiterar sina kunder, dvs. utgående mervärdesskatt, följaktligen långt större än beloppet av avdragsgill mervärdesskatt, dvs. ingående mervärdesskatten. Normalt medför detta en mervärdesskatteskuld till skattemyndigheten. Dessutom är det väldigt enkelt att tillhandahålla personal eftersom det varken krävs specialkunskap eller specialutrustning för att påbörja den ekonomiska verksamheten, vilket gör det mycket lätt att komma in på marknaden för tillhandahållande av personal.

Bedrägliga företag som tillhandahåller bemanningstjänster bygger vanligtvis upp en kedja, där företaget i slutet av kedjan som faktiskt tillhandahåller personal inte betalar den mervärdesskatt som är tillämplig på tjänsten. Detta tillvägagångssätt snedvrider konkurrensen och äventyrar därmed verksamheten för laglydiga företag. Vidare omfattar skatteundandragande inom sektorn inte enbart mervärdesskatt utan även anställningsrelaterade skatter och avgifter, som utgör omkring 40 procent av den totala anställningskostnaden.

Enligt den information som Ungern har lämnat in blev resultatet av införandet av omvänd betalningsskyldighet inom sektorn för tillhandahållande av personal ett minskat antal leverantörer inom sektorn, trots ett ökat beskattningsunderlag för tillhandahållandet. Man anser att denna utveckling visar på en ”utrensande” effekt på marknaden.

I sin ansökan anger de ungerska myndigheterna att åtgärden har visat sig vara ett lämpligt och effektivt verktyg för att bekämpa missbruk och att den har bidragit till att minska mervärdesskattebedrägeri inom sektorn. Med tanke på bemanningssektorns särskilda karaktär, där ingen särskild sakkunskap krävs för att driva verksamheten och mervärdesskattebeloppet som ska betalas är mycket högre än beloppet av avdragsgill mervärdesskatt, skulle man enligt de ungerska myndigheterna snabbt återgå till det ursprungliga läget, med snabbt återuppbyggda bedrägerikedjor, om förfarandet för omvänd betalningsskyldighet inte längre kunde tillämpas.

Dessutom betonar de ungerska myndigheterna att den globala ekonomiska nedgången till följd av covid-19-pandemin har drabbat sysselsättningen hårt och i synnerhet sektorn för tillhandahållande av personal. Flexibilitet vad gäller utnyttjande av arbetskraft skulle hjälpa företag att återhämta sig från denna situation. Man kan därför förvänta sig att mängden arbetskraft som hyrs ut via bemanningsföretag kommer att överstiga den mängd som förekom innan utbrottet av covid-19-pandemin. Det skulle kunna innebära ett incitament för bedragare att söka sig till sektorn. En förlängning av den avvikande åtgärden skulle därför bidra till att undvika bedragare inom sektorn.

4. KOMMISSIONENS UPPFATTNING

När kommissionen får in ansökningar i enlighet med artikel 395 i mervärdesskattedirektivet granskar den ansökningarna för att försäkra sig om att de grundläggande villkoren för att godkänna en avvikelse är uppfyllda, dvs. att de föreslagna särskilda åtgärderna förenklar förfarandena för beskattningsbara personer och/eller skatteförvaltningen, eller att förslaget hindrar vissa typer av skatteflykt eller skatteundandragande. I detta sammanhang har kommissionen alltid intagit ett restriktivt och försiktigt förhållningssätt för att säkerställa att avvikelserna är begränsade, nödvändiga och proportionella och inte undergräver det allmänna mervärdesskattesystemet.

Varje avvikelse från systemet med uppdelade betalningar kan därför inte vara annat än en sista utväg och en nödåtgärd och måste ge garantier för att den godkända avvikelsen är nödvändig och utgör ett undantag.

Dessa villkor uppfylldes när det ursprungliga undantaget beviljades genom rådets genomförandebeslut (EU) 2015/2349. Europeiska kommissionen offentliggjorde 2015 rapporten *Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States*[5] (inte översatt till svenska) som visade att Ungerns mervärdesskattegap nådde 24,4 % under 2013, långt över medianvärdet för EU på 13,9 %. Därför krävdes exceptionella åtgärder för att ta itu med mervärdesskattebedrägeriet.

När Ungern 2017 ansökte om att fortsätta tillämpa omvänd betalningsskyldighet inom sektorn för tillhandahållande av personal uppgav man att ett betydande antal åtgärder vidtogs för att bekämpa mervärdesskattebedrägeri. Dessutom planerades ytterligare insatser mot bedrägerier med särskild inriktning på bemanningsföretag. Trots dessa insatser ansåg Ungern att förfarandet för omvänd betalningsskyldighet fortsatt borde tillämpas för att ytterligare minska den skada som åsamkats sektorn. I skäl 11 i rådets genomförandebeslut (EU) 2018/486 betonades det dock att de åtgärder som Ungern skulle vidta borde undanröja bedrägeri inom den berörda sektorn och därmed skulle ingen ytterligare avvikelse från artikel 193 i mervärdesskattedirektivet krävas i framtiden med avseende på tillhandahållande av personal.

[5] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/vat_gap2013.pdf

Bland de åtgärder som Ungern har genomfört för att minska mervärdesskattebedrägeri, inte enbart inom sektorn för tillhandahållande av personal utan inom alla ekonomiska sektorer, återfinns följande:

– Den 1 januari 2012 infördes ett förfarande för skatteregistrering och utökad tillsyn från skattemyndighetens sida för att få bukt med bildandet av skenbolag och företagsöverlåtelser, samt sålla bort personer som bedriver riskfylld verksamhet.

– Bötesbeloppet för skatteundandragande relaterat till undanhållande av inkomst har höjts avsevärt. Sanktionssystemet som tillämpas vid överträdelser av skyldigheter gällande registrering och lagring av handlingar har skärpts i vissa fall. Böter som ersätter stängning av företag har införts för överträdelser där verksamhet bedrivs utan affärslokaler.

– År 2012 förlängdes den allmänna tidsfristen för utbetalning, och därmed även kontroller, av mervärdesskatt till 75 dagar för att göra granskningarna effektivare och avlägsna olagliga ansökningar om återbetalning av mervärdesskatt.

– Den 1 januari 2013 infördes en inhemsk sammanställning av mervärdesskatt. Beskattningsbara personer är skyldiga att rapportera vissa uppgifter från utfärdade och mottagna fakturor till skattemyndigheten. Inledningsvis gällde rapporteringskravet alla fakturor med en utgående mervärdesskatt på minst 2 miljoner ungerska forint. Detta gränsvärde har sänkts gradvis. Från och med den 1 juli 2020 är alla som utfärdar fakturor skyldiga att rapportera uppgifter från fakturor utfärdade till beskattningsbara personer som är registrerade i Ungern, för transaktioner genomförda i Ungern. I detta ingår transaktioner som är föremål för omvänd betalningsskyldighet och transaktioner som är undantagna från skatteplikt, förutom leveranser inom gemenskapen. Från och med den 1 januari 2021 kommer rapporteringskravet även att gälla fakturor som har utfärdats till icke-beskattningsbara personer och gränsvärdet för mottagna fakturor kommer att avskaffas. Skattemyndigheten använder de rapporterade uppgifterna för riskanalys och snabbast möjliga upptäckt av faktureringskedjor.

– Sedan den 1 januari 2013 tillåts beskattningsbara personer att betala högst 1,5 miljoner forint kontant per månad som ersättning för varor eller tjänster.

– Sedan den 1 januari 2015 är nyligen etablerade företag skyldiga att lämna in mervärdesskattedeklarationer varje månad. Detta gör det möjligt att tidigare upptäcka och gallra bort företag som etablerats i syfte att undvika att betala skatt. Med verkan från samma datum är det dessutom inte längre möjligt att lämna in årliga mervärdesskattedeklarationer för försäljningsintäkter som överstiger 50 miljoner forint. I stället ska kvartalsrapporter lämnas in, vilket gör det möjligt att upptäcka missbruk under årets gång.

– Den 1 januari 2016 infördes ett system där skattemyndigheten klassificerar beskattningsbara personer som pålitliga eller riskabla. Klassificeringen av beskattningsbara personer granskas kvartalsvis av skattemyndigheten.

– Den 1 juli 2017 infördes en programvara för fakturering där fakturor rapporteras i realtid, inledningsvis på frivillig basis. Den blev obligatorisk den 1 juli 2018, och från och med den 1 januari 2021 kommer den att utökas till fakturor mellan företag och konsument. Det ständiga inflödet av uppgifter hjälper skattemyndigheten att upptäcka risker i realtid.

Dessutom har andra åtgärder införts som är direkt riktade mot sektorn för bemanningsföretag.

– År 2015 infördes ett rättsligt instrument för delgivning om skatteundandragande, vilket utvidgades 2020 till att även omfatta anställda. Om skattemyndigheten vid granskning av en arbetsgivare påvisar omständigheter som rör anställningsförhållandet och utfärdar ett slutligt beslut där det fastställs att bestämmelser i skattelagstiftningen har kringgåtts kommer man att fästa de berörda arbetstagarnas uppmärksamhet på dessa omständigheter. Denna skyldighet gäller även om arbetstagaren inte längre har ett anställningsförhållande med den beskattningsbara personen vid tidpunkten för delgivning.

– Skattemyndigheten kan även vidta åtgärder för att bekämpa undandragande avseende anställningsrelaterade skatter och avgifter genom att samla in deklarerade uppgifter om anställning och förändringar i anställningsförhållanden samt uppgifter om skattskyldighet som finns tillgängliga i myndighetens databaser. Anledningen till detta är att den vanligaste formen av skatteundandragande innebär att anställningar registreras utan att några skatter deklareras eller betalas. Ett sätt att komma till rätta med dessa avvikelser, i enlighet med skattemyndighetens skattebetalarvänliga strategi, är genom ett stödförfarande där den beskattningsbara personen ges information om typen av misstag och nödvändiga korrigeringsåtgärder som den beskattningsbara personen kan vidta på eget initiativ. Myndigheten kan besluta om granskning av beskattningsbara personer som inte reagerar på eget initiativ.

– Skattemyndigheten utvecklade under 2017 ett it-system som varnar arbetstagare genom att identifiera och snabbt reagera på bedrägligt förfarande från arbetsgivarens sida. Systemet har framgångsrikt bidragit till att bekämpa den svarta ekonomin.

Enligt de uppskattningar som Ungern har tillhandahållit har dessa åtgärder möjliggjort en minskning av mervärdesskattebedrägeri inom sektorn för tillhandahållande av personal från mer än 15 procent 2015 till mindre än 5 procent 2019.

Åtgärdspaketet som Ungern har infört har därmed visat sig vara effektivt för att hejda mervärdesskattebedrägeri och lett till en iögonfallande minskning av

mervärdesskattebedrägeri inom alla ekonomiska sektorer, vilket framgår av de rapporter som har offentliggjorts efterhand avseende mervärdesskattegapet. Som tidigare nämnts uppgick mervärdesskattegapet i Ungern till 24,4 % år 2013. År 2015[6] uppgick mervärdesskattegapet till 13,74 %, fortfarande över medianvärdet för EU på 10,85 %. I den senaste rapporten om mervärdesskattegapet i EU-medlemsstaterna, *Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States – 2020 Final Report*[7] (inte översatt till svenska), uppgick Ungerns mervärdesskattegap år 2018 till 8,4 %, under medianvärdet för EU på 9,2 %. Prognosen för 2019 är att den nedåtgående utvecklingen fortsätter och mervärdesskattegapet uppskattas till 6,6 % för året i fråga.

Det bör noteras att siffrorna för mervärdesskattegapet för alla ekonomiska sektorer inte skiljer sig alltför mycket från de uppskattningar som de ungerska myndigheterna har tillhandahållit för omfattningen av mervärdesskattebedrägeri inom sektorn för tillhandahållande av personal. Det förefaller därför inte vara motiverat att fortsätta tillämpa särskilda åtgärder, exempelvis förfarandet för omvänd betalningsskyldighet, inom denna sektor.

Åtgärder som förfarandet för skatteregistrering och utökad tillsyn från skattemyndighetens sida samt rapportering i realtid bör vara användbara för att upptäcka mervärdesskattebedrägeri i ett tidigt skede och undvika framväxten av skenföretag. Eftersom dessa åtgärder har visat sig vara effektiva inom andra ekonomiska sektorer bör de kunna lugna den oro som har uttryckts från de ungerska myndigheternas sida om att bedrägerikedjor omgående skulle återuppstå om förfarandet för omvänd betalningsskyldighet inte längre tillämpades inom sektorn för tillhandahållande av personal.

Den ansökan som har lämnats in av Ungern uppfyller därför inte villkoret om att vara en sista utväg och en nödåtgärd och ge garantier för att den godkända avvikelsen är nödvändig och utgör ett undantag. De konventionella åtgärder av allmän natur som Ungern har infört bör tillsammans med ovannämnda specifika åtgärder för bemanningssektorn vara tillräckliga för att hantera mervärdesskattebedrägeri inom sektorn för tillhandahållande av personal.

Den åtgärd som Ungern har begärt förefaller dessutom inte vara begränsad, nödvändig och proportionell för att komma tillrätta med den särskilda bedrägerisituation som är kopplad till sektorn för tillhandahållande av personal. Åtgärderna med allmän räckvidd och de specifika åtgärder som Ungern har infört, i synnerhet förfarandet för skatteregistrering och utökad tillsyn från skattemyndighetens sida samt rapportering i realtid, bör vara tillräckliga för att bekämpa mervärdesskattebedrägeri inom sektorn för tillhandahållande av personal.

[6] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf
[7] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vat-gap-full-report-2020_en.pdf

Slutligen har kommissionen genom ett meddelande till rådet[8] invänt mot en liknande ansökan från Italien om att tillämpa förfarandet för omvänd betalningsskyldighet på atypiskt tillhandahållande av personal.

5. SLUTSATS

Med anledning av ovan anförda omständigheter motsätter sig kommissionen Ungerns ansökan.

[8] Meddelande från kommissionen till rådet i enlighet med artikel 395 i rådets direktiv 2006/112/EG (COM(2020) 243 final).