COMISIA
EUROPEANĂ

Bruxelles, 17.12.2020
COM(2020) 811 final

COMUNICARE A COMISIEI CĂTRE CONSILIU

în conformitate cu articolul 395 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului

1. CONTEXT

În temeiul articolului 395 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[1] (denumită în continuare „Directiva TVA"), Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă măsuri speciale de derogare de la dispozițiile directivei respective, pentru a simplifica procedura de colectare a TVA sau pentru a preveni anumite forme de evaziune fiscală sau de evitare a obligațiilor fiscale. Întrucât această procedură prevede o derogare de la principiile generale în materie de TVA, în conformitate cu jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene (CJUE), măsurile naționale de derogare menționate la articolul 395 din Directiva TVA, care sunt permise „în scopul simplificării procedurii de colectare a TVA sau al prevenirii anumitor forme de evaziune fiscală sau de fraudă", sunt de strictă interpretare, iar măsurile respective trebuie să fie totodată necesare și adecvate pentru realizarea obiectivelor specifice pe care le urmăresc și trebuie să afecteze cât mai puțin posibil obiectivele și principiile Directivei TVA[2].

Prin scrisoarea înregistrată la Comisie la 17 iunie 2020, Ungaria a solicitat o autorizație de a aplica în continuare o măsură de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA. În conformitate cu articolul 395 alineatul (2) din Directiva TVA, Comisia a informat celelalte state membre, prin scrisoarea din 16 septembrie 2020, cu privire la cererea înaintată de Ungaria. Prin scrisoarea din 17 septembrie 2020, Comisia a informat Ungaria că dispune de toate informațiile pe care le consideră necesare pentru evaluarea cererii.

Ca regulă generală, persoana care are obligația de a plăti TVA către autoritățile fiscale, în temeiul articolului 193 din Directiva TVA, este persoana impozabilă care furnizează bunurile sau prestează serviciile. Scopul derogării a cărei prelungire este solicitată de Ungaria este de a transfera această obligație către persoana impozabilă către care sunt realizate livrările sau prestările (așa-numitul mecanism de taxare inversă), în cazul punerii la dispoziție de personal angajat în alte activități decât cele care fac obiectul articolului 199 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Articolul 199 alineatul (1) litera (b) din Directiva TVA permite statelor membre să aplice mecanismul de taxare inversă pentru punerea la dispoziție a personalului angajat în lucrări de construcții, inclusiv servicii de reparații, curățenie, întreținere, transformare și demolare legate de bunuri imobile. Prin urmare, măsura de derogare permite Ungariei să aplice mecanismul de taxare inversă pentru punerea la dispoziție de personal în toate sectoarele de activitate economică. Scopul derogării solicitate este lupta împotriva fraudei.

2. TAXAREA INVERSĂ

Persoana obligată la plata TVA în temeiul articolului 193 din Directiva TVA este persoana impozabilă care livrează bunurile sau prestează serviciile. Scopul mecanismului de taxare inversă este de a transfera obligația respectivă asupra persoanei impozabile

[1] JO L 347, 11.12.2006, p. 1.
[2] A se vedea Hotărârea din 27 ianuarie 2011 în cauza *Vandoorne*, C-489/09, EU:C:2011:33, punctul 27.

căreia i se furnizează bunurile sau i se prestează serviciile. Taxarea inversă este adesea utilizată pentru a combate frauda în materie de TVA care are loc în sectoarele economice vizate, în special prin intermediul structurilor de tip firmă „fantomă”.

Frauda cu firme „fantomă” se săvârșește atunci când comercianții vând bunuri sau prestează servicii, colectează TVA-ul de la clienții lor și apoi dispar fără a plăti autorităților fiscale TVA-ul colectat de la clienți. S-a constatat că, prin desemnarea persoanei căreia îi sunt furnizate bunurile sau îi sunt prestate serviciile drept persoană care are obligația de a plăti TVA în astfel de cazuri, mecanismul intern de taxare inversă elimină posibilitatea comiterii acestui tip de evaziune fiscală.

În informațiile suplimentare prezentate în sprijinul cererii sale, Ungaria a declarat că frauda comisă cu privire la punerea la dispoziție de personal a avut asemănări cu structurile de tip firmă „fantomă”, având în vedere că aceste servicii sunt ușor de prestat, iar principalul cost pentru prestatorii de servicii este reprezentat de costul cu angajații, ceea ce nu presupune plata TVA. Prin urmare, câștigul pentru autorii fraudelor îl reprezintă, în practică, întreaga valoare a TVA percepută clientului.

3. CEREREA

În vederea combaterii fraudei în materie de TVA în sectorul agențiilor de muncă temporară, Ungaria a solicitat în 2014 autorizația de a introduce o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA pentru a prevedea că, pentru punerea la dispoziție de personal angajat în alte activități decât cele care fac obiectul articolului 199 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată anterior, persoana obligată la plata TVA să fie persoana impozabilă căreia i se furnizează personal. Autorizația a fost acordată prin Decizia de punere în aplicare (UE) 2015/2349 a Consiliului[3] și a expirat la 31 decembrie 2017.

În 2017, Ungaria a depus o altă cerere în care a solicitat ca beneficiarul serviciilor de punere la dispoziție de personal să fie persoana obligată la plata TVA. Prin urmare, prin Decizia de punere în aplicare (UE) 2018/486 a Consiliului[4] s-a acordat autorizația în cauză până la 31 decembrie 2020.

În temeiul articolului 395 din Directiva TVA, Ungaria solicită în prezent Consiliului ca, pe baza unei propuneri a Comisiei, să o autorizeze să aplice în continuare o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva TVA în ceea ce privește aplicarea mecanismului de taxare inversă în legătură cu prestările interne de servicii care implică

[3] Decizia de punere în aplicare (UE) 2015/2349 a Consiliului din 10 decembrie 2015 privind autorizarea Ungariei de a aplica o măsură de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 330, 16.12.2015, p. 53).

[4] Decizia de punere în aplicare (UE) 2018/486 a Consiliului din 19 martie 2018 de autorizare a Ungariei să aplice o măsură specială de derogare de la articolul 193 din Directiva 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 81, 23.3.2018, p. 15).

punerea la dispoziție de personal angajat în alte activități decât cele care fac obiectul articolului 199 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată.

Cererea vizează punerea la dispoziție de personal furnizat prin intermediul agențiilor de muncă temporară, al detașării de personal, al cooperativelor școlare, al cooperativelor de pensionari, precum și toate prestările de servicii care nu sunt furnizate sub aceste forme juridice, dar, în ceea ce privește conținutul lor, implică efectiv punerea la dispoziție de personal. Prin urmare, autorizația a cărei prelungire este solicitată permite Ungariei să aplice în practică taxarea inversă pentru toate serviciile care constau în punerea la dispoziție de personal.

Potrivit cererii Ungariei, sectorul punerii la dispoziție de personal este extrem de vulnerabil în ceea ce privește frauda fiscală. Principalele costuri pentru agențiile de muncă temporară sunt salariile și impozitele și contribuțiile aferente, care nu presupun plata niciunui fel de TVA în amonte, în timp ce achizițiile lor sunt, prin comparație, nesemnificative. În consecință, în cazul neaplicării taxării inverse, valoarea TVA percepută clienților de către operatorii din sector, și anume TVA în aval, este mult mai mare decât valoarea TVA deductibilă, și anume TVA în amonte. Aceasta va duce în mod normal la o situație de îndatorare față de trezorerie în ceea ce privește TVA. În plus, serviciile de punere la dispoziție de personal sunt foarte simplu de furnizat, deoarece nu sunt necesare nici cunoștințe speciale, nici echipamente speciale pentru începerea activității economice, ceea ce facilitează pătrunderea pe piața de punere la dispoziție de personal.

Întreprinderile frauduloase care furnizează servicii de agenție de muncă temporară construiesc, de regulă, un lanț, iar întreprinderea de la capătul lanțului care furnizează efectiv servicii de punere la dispoziție de personal nu plătește TVA aplicabilă serviciului. Această practică denaturează concurența, punând astfel în pericol funcționarea întreprinderilor care respectă legea. În plus, evaziunea fiscală din acest sector implică nu numai TVA, ci și impozitele pe salarii și contribuțiile la asigurările sociale, care reprezintă aproximativ 40 % din costurile totale legate de ocuparea forței de muncă.

Potrivit informațiilor transmise de Ungaria, introducerea taxării inverse în sectorul punerii la dispoziție de personal a condus la o reducere a numărului de furnizori care își desfășoară activitatea în acest sector, în pofida unei creșteri a bazei de impozitare a serviciilor furnizate. În opinia autorităților maghiare, această tendință indică un efect de „curățare” a pieței.

În cererea sa, Ungaria afirmă că măsura s-a dovedit a fi un instrument adecvat și eficace în combaterea abuzurilor și a contribuit la reducerea fraudei în materie de TVA în acest sector. Având în vedere natura specifică a sectorului agențiilor de muncă temporară, care nu necesită expertiză specială pentru a-și desfășura activitatea și în cazul în care valoarea TVA care trebuie plătită este mult mai mare decât valoarea TVA deductibilă, dacă

mecanismul de taxare inversă nu ar mai putea fi aplicat, condițiile inițiale ar fi, potrivit Ungariei, restabilite în curând, iar lanțurile frauduloase ar reapărea imediat.

În plus, Ungaria subliniază că recesiunea economică mondială provocată de pandemia de COVID-19 a afectat grav ocuparea forței de muncă și, în special, sectorul punerii la dispoziție de personal. Flexibilitatea în ceea ce privește utilizarea forței de muncă ar ajuta întreprinderile să se redreseze în urma acestei situații. Prin urmare, se estimează că rata forței de muncă închiriate prin intermediul serviciilor de agenție temporară va depăși rata înregistrată înainte de izbucnirea pandemiei de COVID-19. Acest lucru ar putea constitui un stimulent care i-ar putea determina pe autorii de fraude să încerce să pătrundă în acest sector. Prin urmare, prelungirea măsurii de derogare ar contribui la evitarea apariției autorilor de fraude în acest sector.

4. OPINIA COMISIEI

Atunci când Comisia primește cereri în conformitate cu articolul 395 din Directiva TVA, acestea sunt analizate pentru a se verifica dacă sunt îndeplinite condițiile de bază pentru acordarea unei derogări, și anume dacă măsura specifică propusă simplifică procedurile pentru persoanele impozabile și/sau administrația fiscală sau dacă propunerea previne anumite tipuri de evaziune fiscală sau de evitare a obligațiilor fiscale. În acest context, Comisia a adoptat întotdeauna o abordare prudentă, restrictivă, pentru a se asigura că derogările nu subminează funcționarea sistemului general al TVA, că ele au un domeniu de aplicare limitat și că sunt necesare și proporționate.

Orice derogare de la sistemul de plată fracționată nu poate fi, prin urmare, decât o soluție de ultimă instanță și o măsură de urgență și trebuie să ofere garanții în ceea ce privește necesitatea și caracterul excepțional al derogării acordate.

Aceste condiții au fost îndeplinite atunci când derogarea inițială a fost acordată prin Decizia de punere în aplicare (UE) 2015/2349 a Consiliului. Raportul din 2015 intitulat „Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States”[5] („Studiu pentru cuantificarea și analizarea deficitului de încasare a TVA în statele membre ale UE”), publicat de Comisia Europeană, a arătat că deficitul de încasare a TVA în Ungaria, pentru anul 2013, a atins 24,4 %, cu mult peste media UE de 13,9 %. Prin urmare, au fost necesare măsuri excepționale pentru combaterea fraudei în materie de TVA.

Atunci când Ungaria a solicitat în 2017 continuarea aplicării taxării inverse pentru sectorul punerii la dispoziție de personal, s-a afirmat că au fost introduse un număr semnificativ de măsuri pentru combaterea fraudei în materie de TVA. De asemenea, Ungaria a planificat și alte măsuri antifraudă punând un accent deosebit pe agențiile de muncă temporară. În pofida măsurilor respective, Ungaria a considerat că mecanismul de taxare inversă cu rol de protecție ar trebui să se aplice în continuare pentru a reduce și mai mult daunele aduse sectorului. Cu toate acestea, la considerentul 11 din Decizia de

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

punere în aplicare (UE) 2018/486 a Consiliului, s-a subliniat faptul că măsurile care urmează a fi adoptate de Ungaria ar trebui să elimine frauda în sectorul în cauză și, prin urmare, nu ar mai trebui să se solicite în viitor nicio altă derogare de la articolul 193 din Directiva TVA în ceea ce privește furnizarea de personal.

Măsurile puse în aplicare de Ungaria în vederea reducerii fraudei în materie de TVA, nu numai în sectorul punerii la dispoziție de personal, ci și în toate sectoarele economiei, includ următoarele:

- La 1 ianuarie 2012, a fost introdusă o procedură de înregistrare fiscală și o sporire a supravegherii de către autoritățile fiscale pentru a limita înființarea de societăți fictive și transferurile de întreprinderi, precum și pentru a elimina persoanele care adoptă un comportament riscant.

- Amenda pentru evaziune fiscală în legătură cu disimularea veniturilor a crescut în mod semnificativ. În anumite cazuri, a fost înăsprit sistemul de sancțiuni care trebuie aplicate în caz de nerespectare a obligațiilor de înregistrare și de păstrare a documentelor. Pentru încălcări a fost introdusă o amendă în locul închiderii întreprinderii în cazul în care activitățile sunt desfășurate fără sedii comerciale.

- În 2012, termenul general pentru rambursările TVA și, prin urmare, pentru inspecții a fost majorat la 75 de zile pentru a crește eficiența auditului și pentru a elimina cererile ilegale de rambursare a TVA.

- La 1 ianuarie 2013, a fost introdusă declarația recapitulativă privind TVA la nivel național. Persoanele impozabile au obligația de a raporta autorității fiscale detalii specifice cu privire la facturile emise și primite de către acestea. Inițial, obligația de raportare se aplica tuturor facturilor în care cuantumul TVA în aval era de cel puțin 2 milioane HUF. Acest prag a fost redus treptat. Începând cu data de 1 iulie 2020, orice persoană care emite o factură este obligată să raporteze date cu privire la toate facturile emise persoanelor impozabile înregistrate în Ungaria, pentru operațiunile efectuate în Ungaria, inclusiv operațiunile care fac obiectul mecanismului de taxare inversă și operațiunile scutite de la plata taxei, cu excepția livrărilor intracomunitare. Începând cu data de 1 ianuarie 2021, obligația de raportare se va aplica, de asemenea, facturilor emise persoanelor neimpozabile, iar pragul pentru facturile primite va fi eliminat. Autoritatea fiscală utilizează datele raportate în scopul realizării unei analize de risc și pentru cea mai rapidă detectare a lanțurilor de facturare.

- Începând cu 1 ianuarie 2013, persoanele impozabile au posibilitatea să plătească lunar o sumă maximă de 1,5 milioane HUF, în numerar, drept contraprestație pentru bunuri sau servicii.

- De la 1 ianuarie 2015, întreprinderile nou înființate trebuie să depună declarații lunare de TVA, ceea ce face posibilă detectarea din timp și eliminarea întreprinderilor înființate

în scopuri de evaziune fiscală. În plus, începând cu aceeași dată, nu mai este posibil să se depună declarații anuale de TVA pentru veniturile din vânzări care depășesc 50 de milioane HUF. În schimb, trebuie depuse declarații trimestriale care să permită detectarea abuzurilor în cursul anului.

- La 1 ianuarie 2016, a fost introdus un sistem prin care autoritatea fiscală clasifică persoanele impozabile ca fiind de încredere sau riscante. Clasificarea persoanelor impozabile este revizuită trimestrial de către autoritatea fiscală.

- La 1 iulie 2017, a fost introdus un program informatic de facturare pentru raportarea facturilor în timp real, inițial în mod voluntar. Acesta a devenit obligatoriu la 1 iulie 2018, iar de la 1 ianuarie 2021 va fi extins și la facturile de tip business-to-consumer. Afluxul continuu de date ajută autoritatea fiscală să identifice riscurile în timp real.

În plus, au fost introduse și alte măsuri care vizează în mod direct sectorul agențiilor de muncă temporară:

- Introdus în 2015, instrumentul juridic intitulat „notificarea evaziunii fiscale” a fost extins în 2020 la angajați în calitate de destinatari. În cazul în care, în cursul auditării unui angajator, autoritatea fiscală identifică circumstanțe legate de raportul de muncă și emite o decizie finală prin care se stabilește eludarea dispozițiilor legislației fiscale, aceasta va aduce circumstanțele respective la cunoștința angajaților în cauză. Această obligație se aplică chiar și în cazul în care, la data notificării, nu mai există un raport de muncă între angajat și persoana impozabilă.

- Autoritatea fiscală poate, de asemenea, să ia măsuri de combatere a evaziunii prin sustragere de la plata impozitelor pe salarii și a contribuțiilor la asigurările sociale, colectând date din formularele de declarații de angajare și de modificare a raporturilor de muncă și din declarațiile de obligații fiscale disponibile în bazele sale de date. Motivul este că cea mai răspândită formă de evaziune fiscală este cea în care se declară angajarea, dar nu sunt declarate sau plătite obligații fiscale. O modalitate de soluționare a acestor discrepanțe, în conformitate cu abordarea favorabilă contribuabililor a autorității fiscale, este prin intermediul unei proceduri de sprijin în cadrul căreia persoana impozabilă este informată cu privire la tipul de eroare și la măsurile corective necesare, pe care persoana impozabilă le poate lua din proprie inițiativă. Se pot dispune audituri în ceea ce privește persoanele impozabile care nu reacționează din proprie inițiativă.

- Autoritatea fiscală a creat în 2017 un sistem informatic de „avertizare a angajaților” pentru a identifica și a reacționa rapid la comportamentul fraudulos al angajatorilor. Sistemul a contribuit cu succes la combaterea economiei subterane.

Potrivit estimărilor bazate pe datele furnizate de Ungaria, aceste măsuri au permis reducerea fraudei în materie de TVA în sectorul punerii la dispoziție de personal de la peste 15 % în 2015 la sub 5 % în 2019.

Prin urmare, pachetul de măsuri pus în aplicare de Ungaria și-a demonstrat eficacitatea în ceea ce privește reducerea fraudei în materie de TVA și a contribuit la o scădere spectaculoasă a incidenței fraudei în materie de TVA în toate sectoarele economiei, astfel cum se indică în rapoartele privind deficitul de încasare a TVA publicate succesiv. După cum s-a menționat anterior, în 2013, deficitul de încasare a TVA pentru Ungaria s-a ridicat la 24,4 %. Pentru 2015[6], deficitul de încasare a TVA s-a ridicat la 13,74 %, rămânând în continuare peste media UE de 10,85 %. În cel mai recent raport intitulat „Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States – 2020 Final Report”[7] („Studiu și rapoarte privind deficitul de încasare a TVA în statele membre ale UE-28 – Raport final pe 2020”), deficitul de încasare a TVA în Ungaria pentru anul 2018 s-a ridicat la 8,4 %, sub media UE de 9,2 %. Previziunile pentru 2019 indică faptul că tendința descendentă continuă, estimând un deficit de încasare a TVA de 6,6 % pentru anul respectiv.

Ar trebui remarcat faptul că cifrele referitoare la deficitul de încasare a TVA în ceea ce privește toate sectoarele economice nu diferă mult de estimările autorităților maghiare în ceea ce privește amploarea fraudei în materie de TVA înregistrată în sectorul punerii la dispoziție de personal. Prin urmare, menținerea măsurilor speciale în acest din urmă sector, cum ar fi mecanismul de taxare inversă, nu pare justificată.

Măsuri precum procedura de înregistrare fiscală și o sporire a supravegherii de către autoritățile fiscale și a raportării în timp real ar trebui să fie utile pentru detectarea fraudei în materie de TVA într-un stadiu incipient, evitând înființarea de societăți fictive. Întrucât aceste măsuri s-au dovedit a fi eficace în alte sectoare ale economiei, acestea ar trebui să înlăture preocuparea exprimată de autoritățile maghiare potrivit căreia lanțurile frauduloase ar reapărea imediat dacă mecanismul de taxare inversă nu ar mai fi aplicat sectorului punerii la dispoziție de personal.

Prin urmare, cererea depusă de Ungaria nu îndeplinește condiția de a fi o soluție de ultimă instanță și o măsură de urgență care trebuie să ofere garanții în ceea ce privește necesitatea și caracterul excepțional al derogării acordate. Măsurile convenționale cu caracter general puse în aplicare de Ungaria, alături de măsurile specifice menționate anterior pentru sectorul agențiilor de muncă temporară, ar trebui să fie suficiente pentru combaterea fraudei în materie de TVA în sectorul punerii la dispoziție de 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

În plus, măsura solicitată de Ungaria nu pare să aibă un domeniu de aplicare limitat, nici să fie necesară și proporționată pentru a combate situația specifică de fraudă legată de sectorul punerii la dispoziție de personal. Măsurile cu o sferă de aplicare generală și măsurile specifice puse în aplicare de Ungaria, în special procedura de înregistrare fiscală și o sporire a supravegherii de către autoritățile fiscale și a raportării în timp real, ar trebui să fie suficiente pentru a combate frauda în materie de TVA în sectorul punerii la dispoziție de personal.

În cele din urmă, Comisia a prezentat obiecții, printr-o comunicare adresată Consiliului[8], cu privire la o cerere similară din partea Italiei de a aplica mecanismul de taxare inversă pentru punerea la dispoziție atipică de personal.

5. CONCLUZIE

Pe baza elementelor expuse mai sus, Comisia se opune cererii prezentate de Ungaria.

[8] Comunicare a Comisiei către Consiliu în conformitate cu articolul 395 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului (COM/2020/243 final).