EUROPESE
COMMISSIE

Brussel, 17.12.2020
COM(2020) 811 final

MEDEDELING VAN DE COMMISSIE AAN DE RAAD

in overeenstemming met artikel 395 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad

1. ACHTERGROND

Overeenkomstig artikel 395 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde[1] ("de btw-richtlijn") kan de Raad op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen elke lidstaat machtigen bijzondere, van de bepalingen van deze richtlijn afwijkende maatregelen te treffen, teneinde de belastinginning te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. Aangezien deze procedure voorziet in de mogelijkheid om af te wijken van de algemene beginselen van de btw, dienen de nationale derogatiemaatregelen als bedoeld in artikel 395 van de btw-richtlijn die zijn toegestaan "om de belastingheffing te vereenvoudigen of bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking te voorkomen" – overeenkomstig de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie –, strikt te worden uitgelegd en moeten deze maatregelen ook noodzakelijk en geschikt zijn voor de verwezenlijking van het ermee nagestreefde specifieke doel en zo weinig mogelijk afbreuk doen aan de doeleinden en beginselen van de btw-richtlijn[2].

Bij brief, ingekomen bij de Commissie op 17 juni 2020, heeft Hongarije verzocht om een maatregel te mogen blijven toepassen die afwijkt van artikel 193 van de btw-richtlijn. Overeenkomstig artikel 395, lid 2, van de btw-richtlijn heeft de Commissie de overige lidstaten bij brief van 16 september 2020 van het verzoek van Hongarije in kennis gesteld. Bij brief van 17 september 2020 heeft de Commissie Hongarije meegedeeld dat zij over alle gegevens beschikte die zij nodig achtte voor de beoordeling van het verzoek.

Overeenkomstig artikel 193 van de btw-richtlijn is de btw in de regel verschuldigd door de belastingplichtige die de goederen levert of de diensten verricht. De derogatie waarvoor Hongarije om verlenging verzoekt, strekt ertoe die verschuldigdheid te verleggen naar de belastingplichtige aan wie de goederen of diensten worden geleverd (verleggingsregeling) in het geval van de uitlening van personeel dat andere dan de onder artikel 199, lid 1, onder a), van de btw-richtlijn vallende werkzaamheden verricht. Krachtens artikel 199, lid 1, onder b), van de btw-richtlijn mogen de lidstaten de verleggingsregeling toepassen op de uitlening van personeel dat bouwwerkzaamheden verricht, met inbegrip van herstel-, schoonmaak-, onderhouds-, aanpassings- en sloopwerkzaamheden ter zake van onroerend goed. Op grond van de derogatiemaatregel zal Hongarije derhalve de verleggingsregeling kunnen toepassen op de uitlening van personeel in alle sectoren van economische bedrijvigheid. De gevraagde derogatie strekt ertoe fraude te bestrijden.

2. VERLEGGING

Overeenkomstig artikel 193 van de btw-richtlijn is de btw verschuldigd door de belastingplichtige die de goederen levert of de diensten verricht. De verleggingsregeling strekt ertoe de verschuldigdheid van de btw te verschuiven naar de belastingplichtige

[1] PB L 347 van 11.12.2006, blz. 1.

[2] Arrest van het Hof van Justitie van 27 januari 2011, *Vandoorne*, C-489/09, ECLI:EU:C:2011:33, punt 27.

afnemer van de goederen of diensten. Verlegging is een instrument dat vaak wordt toegepast tegen btw-fraude in specifieke economische sectoren, waarbij met name gebruik wordt gemaakt van ploffers.

Er is sprake van ploffraude wanneer ondernemers goederen verkopen of diensten verrichten, de btw bij hun afnemers innen en vervolgens verdwijnen zonder de geïnde btw aan de belastingautoriteiten af te dragen. Door in dergelijke gevallen de afnemer van de goederen of diensten aan te wijzen als degene die tot voldoening van de btw is gehouden, heeft de binnenlandse verleggingsregeling een einde gemaakt aan die mogelijkheid van belastingontduiking.

In de extra informatie die Hongarije heeft verstrekt om zijn verzoek te onderbouwen, wees het erop dat de fraude bij de uitlening van personeel gelijkenissen vertoonde met ploffraude, gelet op het feit dat de diensten in kwestie gemakkelijk te verlenen zijn en dat de grootste kostenpost voor de dienstverleners de werknemerskosten zijn, waarop geen btw drukt. De winst die fraudeurs in de praktijk dus kunnen opstrijken, is het volledige bedrag aan btw dat aan de afnemer in rekening wordt gebracht.

3. HET VERZOEK

Om btw-fraude in de uitzendsector te bestrijden, verzocht Hongarije in 2014 om machtiging tot invoering van een bijzondere maatregel in afwijking van artikel 193 van de btw-richtlijn, teneinde met betrekking tot de uitlening van personeel dat andere dan de onder artikel 199, lid 1, onder a), van die richtlijn vallende werkzaamheden verricht, de belastingplichtige inlener te mogen aanwijzen als de tot voldoening van de btw gehouden persoon. Deze machtiging werd verleend bij Uitvoeringsbesluit (EU) 2015/2349[3] van de Raad en is vervallen op 31 december 2017.

In 2017 diende Hongarije opnieuw een verzoek om, bij de uitlening van personeel dat diezelfde werkzaamheden verricht, de inlener te mogen aanwijzen als de tot voldoening van de belasting gehouden persoon. Het werd daartoe gemachtigd bij Uitvoeringsbesluit (EU) 2018/486[4] van de Raad tot en met 31 december 2020.

Overeenkomstig artikel 395 van de btw-richtlijn vraagt Hongarije nu dat de Raad, op voorstel van de Commissie, machtiging zou verlenen tot verlenging van deze bijzondere maatregel in afwijking van artikel 193 van de btw-richtlijn wat betreft de toepassing van de verleggingsregeling voor de binnenlandse uitlening van personeel dat andere dan de onder artikel 199, lid 1, onder a), van die richtlijn vallende werkzaamheden verricht.

[3] Uitvoeringsbesluit (EU) 2015/2349 van de Raad van 10 december 2015 waarbij Hongarije wordt gemachtigd een maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 193 van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 330 van 16.12.2015, blz. 53).

[4] Uitvoeringsbesluit (EU) 2018/486 van de Raad van 19 maart 2018 waarbij Hongarije wordt gemachtigd een bijzondere maatregel toe te passen die afwijkt van artikel 193 van Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 81 van 23.3.2018, blz. 15).

Het verzoek ziet op de uitlening van personeel via uitzendbureaus, detachering, scholencoöperaties, gepensioneerdencoöperaties en alle diensten die via andere rechtsvormen worden verleend maar materieel gezien ook neerkomen op de uitlening van personeel. Op grond van de machtiging waarvoor om verlenging wordt verzocht, mag Hongarije in de praktijk dus de verleggingsregeling toepassen op alle diensten die de uitlening van personeel behelzen.

Volgens Hongarije is de uitlening van personeel een sector die zeer kwetsbaar is voor belastingfraude. De grootste uitgavenpost van uitzendbureaus zijn de lonen en daarmee verband houdende belastingen en bijdragen, waarop geen voorbelasting drukt; voor het overige kopen zij verhoudingsgewijs weinig goederen en/of diensten in. Als de verleggingsregeling dus niet wordt toegepast, is het bedrag aan btw dat de ondernemers in de betrokken sector aan hun afnemers in rekening brengen, veel hoger dan het bedrag aan btw dat zij zelf in mindering kunnen brengen. In principe betekent dit dat zij btw aan de schatkist zouden moeten afdragen. Voorts is de uitlening van personeel een dienst die zeer gemakkelijk te verlenen is, omdat er geen bijzondere kennis noch speciale uitrusting vereist is om met deze economische activiteit te beginnen, waardoor de markttoegang zeer laagdrempelig is.

Frauduleuze ondernemingen die uitzenddiensten verlenen, creëren doorgaans een keten van bedrijven waarbij de laatste schakel, die ook werkelijk het personeel uitleent, de verschuldigde btw niet voldoet. Deze praktijk verstoort de mededinging en schaadt ondernemingen die zich wel aan de regels houden. Bovendien wordt in de sector niet alleen btw ontdoken, maar worden ook loonbelasting en sociale lasten niet betaald, die ongeveer 40 procent van de totale arbeidskosten uitmaken.

Volgens de door Hongarije verstrekte informatie heeft de invoering van de verleggingsregeling voor de uitlening van personeel het aantal ondernemers in de sector doen dalen, terwijl de maatstaf van heffing van de verleende diensten toch is gestegen. Dit zou wijzen op een “zuivering” van de markt.

Hongarije stelt in zijn verzoek dat de maatregel een passend en doeltreffend instrument tegen misbruik is gebleken en dat hij de btw-fraude in de sector heeft helpen terugdringen. Gelet op het specifieke karakter van de uitzendsector, die geen bijzondere deskundigheid vereist om activiteiten te ontplooien en waar het bedrag van de te betalen btw veel hoger is dan dat van de aftrekbare btw, zou de oorspronkelijke situatie - aldus Hongarije - zich snel opnieuw ontwikkelen en zouden de fraudeketens in een mum van tijd weer opduiken als de verleggingsregeling niet langer mag worden toegepast.

Hongarije benadrukt ook dat de wereldwijde economische neergang als gevolg van de COVID-19-pandemie ernstige gevolgen heeft gehad voor de werkgelegenheid en met name voor de uitlening van personeel. Flexibiliteit bij het inzetten van arbeidskrachten zou bedrijven helpen om zich van deze situatie te herstellen. Daarom wordt verwacht dat er meer arbeidskrachten via uitzenddiensten zullen worden ingeleend dan in de periode

voor de uitbraak van de COVID-19-pandemie. Dit kan fraudeurs ertoe aanzetten om in deze sector actief te worden. De verlenging van de derogatiemaatregel zou dus helpen voorkomen dat fraudeurs in deze sector verschijnen.

4. STANDPUNT VAN DE COMMISSIE

Wanneer de Commissie een verzoek overeenkomstig artikel 395 van de btw-richtlijn ontvangt, gaat zij eerst na of dit verzoek voldoet aan de basisvoorwaarden om een dergelijk verzoek in te willigen, dat wil zeggen of de voorgestelde bijzondere maatregel de belastingheffing voor belastingplichtigen en/of de belastingdienst vereenvoudigt dan wel of het voorstel bepaalde vormen van belastingfraude of -ontwijking voorkomt. Hierbij is de Commissie altijd restrictief en omzichtig te werk gegaan om te vermijden dat derogaties de werking van het algemene btw-stelsel zouden ondermijnen en om te waarborgen dat zij een beperkt toepassingsgebied hebben en noodzakelijk en proportioneel zijn.

Daarom mag slechts in laatste instantie, als noodmaatregel, worden afgeweken van het systeem van gespreide afdrachten en moeten er waarborgen worden gegeven in verband met het noodzakelijke en uitzonderlijke karakter van de verleende derogatie.

Deze voorwaarden waren vervuld toen de oorspronkelijke derogatie bij Uitvoeringsbesluit (EU) 2015/2349 van de Raad werd verleend. Uit het door de Europese Commissie gepubliceerde verslag van 2015 over de "Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States"[5] was immers gebleken dat de btw-kloof in Hongarije voor het jaar 2013 24,4 % bedroeg, ruim boven de EU-mediaan van 13,9 %. Er moesten dus uitzonderlijke maatregelen worden genomen om de btw-fraude aan te pakken.

Toen Hongarije in 2017 verzocht om de verleggingsregeling te mogen blijven toepassen op de uitlening van personeel, wees het erop dat het een aanzienlijk aantal maatregelen had genomen om btw-fraude te bestrijden. Er stonden in het land ook andere fraudebestrijdingsmaatregelen op stapel die specifiek op uitzendbedrijven gericht waren. Ondanks deze maatregelen was Hongarije van mening dat de beschermende verleggingsregeling gehandhaafd moest worden om de schade aan de sector verder te beperken. In overweging 11 van Uitvoeringsbesluit (EU) 2018/486 werd evenwel benadrukt dat de door Hongarije te nemen maatregelen een einde moesten maken aan de fraude in de betrokken sector zodat het nadien niet opnieuw nodig zou moeten zijn om voor de uitlening van personeel af te wijken van artikel 193 van de btw-richtlijn.

Hongarije heeft onder meer de volgende maatregelen ten uitvoer gelegd om btw-fraude tegen te gaan, niet alleen bij de uitlening van personeel maar in alle sectoren van bedrijvigheid:

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

- Op 1 januari 2012 is een fiscale registratieprocedure ingevoerd en het fiscale toezicht verscherpt om de oprichting van schijnvennootschappen en bedrijfsoverdrachten tegen te gaan en risicopersonen uit te sluiten.

- De boete voor belastingontduiking wegens het verbergen van inkomsten is fors verhoogd. In bepaalde gevallen is het systeem van sancties wegens de niet-naleving van de verplichtingen inzake registratie en administratievoering aangescherpt. Voor inbreuken waarbij ondernemers activiteiten verrichten zonder dat zij over een bedrijfsruimte beschikken, is een boete ingevoerd in plaats van dat het bedrijf wordt gesloten.

- In 2012 is de algemene termijn voor btw-terugbetalingen en dus ook voor controles verlengd tot 75 dagen om efficiënter te kunnen controleren en een eind te maken aan onterechte btw-teruggaafverzoeken.

- Op 1 januari 2013 is de opgaaf van binnenlandse btw-transacties ingevoerd, waarbij belastingplichtigen de belastingautoriteit specifieke gegevens moeten verstrekken over de door hen uitgereikte en ontvangen facturen. Aanvankelijk gold deze rapportageplicht voor alle facturen waarop ten minste 2 miljoen HUF aan btw in rekening werd gebracht. Deze drempel is geleidelijk verlaagd. Sinds 1 juli 2020 moet iedereen die een factuur uitreikt, gegevens verstrekken van alle uitgereikte facturen met betrekking tot in Hongarije geregistreerde belastingplichtigen voor in Hongarije verrichte transacties, ook voor transacties waarvoor de verleggingsregeling geldt en transacties die van de btw zijn vrijgesteld, maar niet voor intracommunautaire prestaties. Vanaf 1 januari 2021 zal deze rapportageplicht ook gelden voor facturen die zijn uitgereikt aan niet-belastingplichtigen, en de drempel voor ontvangen facturen zal worden geschrapt. De belastingdienst gebruikt de gerapporteerde gegevens voor risicoanalysedoeleinden en om zeer snel factureringsketens te kunnen opsporen.

- Sinds 1 januari 2013 mogen belastingplichtigen maandelijks maximaal 1,5 miljoen HUF in contanten betalen als tegenprestatie voor leveringen van goederen of diensten.

- Sinds 1 januari 2015 moeten nieuw opgerichte bedrijven maandelijks een btw-aangifte indienen, waardoor bedrijven die zijn opgericht met het oog op belastingontduiking, sneller kunnen worden opgespoord en ontmanteld. Vanaf diezelfde datum is het ook niet langer mogelijk om jaarlijkse btw-aangiften in te dienen voor verkoopinkomsten van meer dan 50 miljoen HUF. In plaats daarvan moeten kwartaalaangiften worden ingediend, waardoor misbruik in de loop van het jaar kan worden opgespoord.

- Op 1 januari 2016 is een systeem ingevoerd waarbij de belastingautoriteit belastingplichtigen als betrouwbaar of riskant aanmerkt. Om de drie maanden herbeoordeelt zij haar inschatting.

- Op 1 juli 2017 is factureringssoftware ingevoerd voor factureringsrapportage in real time, in eerste instantie op vrijwillige basis. Op 1 juli 2018 is deze rapportage verplicht gesteld en vanaf 1 januari 2021 zal zij ook gelden voor b2c-facturen De voortdurende stroom van gegevens helpt de belastingautoriteit om risico's in real time in kaart te brengen.

Daarnaast zijn er ook maatregelen genomen die rechtstreeks gericht zijn op de uitzendsector:

- Het in 2015 ingevoerde rechtsinstrument "Kennisgeving van ontduiking van fiscale verplichtingen" is in 2020 uitgebreid en wordt nu ook aan werknemers gericht. Als de belastingautoriteit bij een controle van de werkgever feiten vaststelt die verband houden met de dienstbetrekking, en finaal concludeert dat de bepalingen van de belastingwetgeving zijn omzeild, zal zij deze feiten ter kennis brengen van de betrokken werknemers. Zij moet dit ook doen wanneer de werknemer op het tijdstip van de kennisgeving niet langer in dienstbetrekking staat tot de belastingplichtige.

- De belastingautoriteit kan ook maatregelen nemen tegen de ontduiking van loonbelasting en sociale lasten, op basis van de gegevens uit werkgeversverklaringen, meldingen van wijzigingen in dienstbetrekkingen en fiscale aangiften waarover zij in haar databanken beschikt. De meest voorkomende vorm van belastingontduiking bestaat er immers in dat een dienstbetrekking wordt gemeld, maar dat de verschuldigde belastingen niet worden aangegeven of betaald. Een manier om deze discrepanties op te lossen, in overeenstemming met de empathische aanpak van de belastingautoriteit vis-à-vis de belastingbetaler, is dat de belastingplichtige in kennis wordt gesteld van het soort fout en dat hij wordt aangemoedigd om uit eigen beweging de noodzakelijke corrigerende maatregelen te nemen. Als een belastingplichtige niet uit eigen beweging reageert, kan hij aan controles worden onderworpen.

- De belastingautoriteit heeft in 2017 een IT-meldsysteem voor werknemers opgezet om frauduleuze praktijken van werkgevers op te sporen en snel te kunnen aanpakken. Dit systeem heeft een grote bijdrage geleverd aan de strijd tegen de schaduweconomie.

Volgens de gegevensramingen van Hongarije is de btw-fraude bij de uitlening van personeel dankzij deze maatregelen gedaald van meer dan 15 % in 2015 tot minder dan 5 % in 2019.

Het door Hongarije ten uitvoer gelegde pakket aan maatregelen heeft de btw-fraude dus doeltreffend bestreden en tot een spectaculaire daling in de omvang van de btw-fraude in alle sectoren van bedrijvigheid geleid, zoals is gebleken uit de opeenvolgende verslagen over de btw-kloof die nadien zijn gepubliceerd. Hierboven is al verwezen naar het cijfer van de btw-kloof in Hongarije in 2013 (24,4 %). In 2015[6] bedroeg de btw-kloof 13,74 %, hetgeen nog altijd hoger was dan de EU-mediaan van 10,85 %. Volgens de laatste "Study

[6] https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf

and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States - 2020 Final Report"[7] bedroeg de btw-kloof in Hongarije in 2018 8,4 %, hetgeen lager was dan de EU-mediaan van 9,2 %. De prognose voor 2019 is dat de dalende trend zich voortzet en dat de btw-kloof voor dat jaar uitkomt op 6,6 %.

Er zij op gewezen dat de cijfers van de btw-kloof voor alle economische sectoren samen niet sterk afwijken van de ramingen van de Hongaarse autoriteiten voor de omvang van de btw-fraude bij de uitlening van personeel. De voortzetting van bijzondere maatregelen, zoals de verleggingsregeling, in laatstgenoemde sector lijkt derhalve niet gerechtvaardigd te zijn.

Maatregelen zoals de fiscale registratieprocedure, scherper toezicht door de belastingautoriteiten en rapportage in real time zouden moeten helpen om btw-fraude in een vroeg stadium op te sporen, zodat het niet mogelijk is om schijnvennootschappen op te richten. Aangezien deze maatregelen hun doeltreffendheid hebben bewezen in andere sectoren van de economie, zouden zij ook de bezorgdheid van de Hongaarse autoriteiten moeten kunnen wegnemen dat er in een mum van tijd opnieuw fraudeketens opduiken als de verleggingsregeling voor de uitlening van personeel wordt afgeschaft.

Het verzoek van Hongarije voldoet dus niet aan de voorwaarde dat het om een noodmaatregel gaat die in laatste instantie wordt toegepast en waarborgen geeft in verband met het noodzakelijke en uitzonderlijke karakter van de verleende derogatie. De klassieke maatregelen van algemene strekking die Hongarije ten uitvoer heeft gelegd, zouden, samen met de hierboven beschreven specifieke maatregelen voor de uitzendsector, toereikend moeten zijn om de btw-fraude bij de uitlening van personeel aan te pakken.

De door Hongarije gevraagde maatregel lijkt ook geen beperkt toepassingsgebied te hebben noch noodzakelijk en proportioneel te zijn om de specifieke fraudesituatie bij de uitlening van personeel aan te pakken. De maatregelen van algemene strekking en de specifieke maatregelen die Hongarije ten uitvoer heeft gelegd, met name de fiscale registratieprocedure, het verscherpte toezicht van de belastingautoriteiten en de rapportage in real time, zouden toereikend moeten zijn om de btw-fraude bij de uitlening van personeel aan te pakken.

Tot slot heeft de Commissie door middel van een mededeling aan de Raad[8] bezwaar gemaakt tegen een soortgelijk verzoek van Italië dat de verleggingsregeling wilde toepassen voor de atypische uitlening van personeel.

5. CONCLUSIE

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

[8] Mededeling van de Commissie aan de Raad in overeenstemming met artikel 395 van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad (COM(2020) 243 final).

Op basis van bovenstaande elementen maakt de Commissie bezwaar tegen het verzoek van Hongarije.