EURÓPAI
BIZOTTSÁG

Brüsszel, 2020.12.17.
COM(2020) 811 final

A BIZOTTSÁG KÖZLEMÉNYE A TANÁCSNAK

a 2006/112/EK tanácsi irányelv 395. cikke alapján

1. ELŐZMÉNYEK

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv[1] (a továbbiakban: a héairányelv) 395. cikke értelmében a Tanács – a Bizottság javaslata alapján – bármelyik tagállamot egyhangúlag felhatalmazhatja arra, hogy az irányelvben foglalt rendelkezésektől eltérő különös intézkedéseket vezessen be a hozzáadottérték-adó beszedésének egyszerűsítésére vagy egyes adócsalások és -kikerülések megelőzésére. Mivel ezen eljárás a héa általános alapelveitől való eltérésről rendelkezik, az Európai Unió Bíróságának (EUB) ítélkezési gyakorlatával összhangban a héairányelv 395. cikke által „az adóbeszedés egyszerűsítés[e], vagy egyes adócsalások és -kikerülések megelőzés[e]” érdekében engedélyezett eltérő nemzeti intézkedéseket megszorítóan kell értelmezni, és azoknak az általuk kitűzött konkrét cél megvalósításához szükségesnek és arra alkalmasnak kell lenniük, és csak a lehető legkisebb mértékben érinthetik a héairányelv céljait és elveit[2].

A Bizottság által 2020. június 17-én iktatott levelében Magyarország felhatalmazást kért arra, hogy továbbra is alkalmazhasson egy, a héairányelv 193. cikkétől eltérő intézkedést. A héairányelv 395. cikke (2) bekezdésének megfelelően a Bizottság 2020. szeptember 16-án kelt levelében tájékoztatta a többi tagállamot Magyarország kérelméről. A Bizottság 2020. szeptember 17-én kelt levelében értesítette Magyarországot arról, hogy birtokában van a kérelem elbírálásához szükségesnek ítélt valamennyi információnak.

Általános szabályként a héairányelv 193. cikke értelmében az adóhatósággal szemben héa megfizetésére kötelezett személy a termékértékesítést végző vagy szolgáltatást nyújtó adóalany. Magyarország egy azzal kapcsolatban engedélyezett eltérés meghosszabbítását kérelmezte, amelynek célja, hogy a héa megfizetésének kötelezettségét arra az adóalanyra hárítsa, akinek a részére a héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglaltaktól eltérő tevékenységet végző munkaerőt kölcsönzik (ún. „fordított adózás”). A héairányelv 199. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében az építőipari szolgáltatásokat (ideértve az ingatlanokhoz kapcsolódó javítási, tisztítási, karbantartási, átalakítási és bontási szolgáltatásokat) végző munkaerő kölcsönzése esetében a tagállamok előírhatják a fordított adózást. Ennélfogva az eltérő intézkedés révén Magyarország a munkaerő-kölcsönzés terén minden gazdasági ágazatban alkalmazhatja a fordított adózást. A kérelmezett eltérés célja a csalás elleni küzdelem.

2. FORDÍTOTT ADÓZÁS

A héairányelv 193. cikke értelmében a héa megfizetésére kötelezett személy a termékértékesítést végző vagy szolgáltatást nyújtó adóalany. A fordított adózás célja, hogy ezt az adófizetési kötelezettséget arra az adóalanyra ruházza át, akinek a terméket értékesítik vagy a szolgáltatást nyújtják. A fordított adózást gyakran arra alkalmazzák, hogy fellépjenek az érintett gazdasági ágazatokban elkövetett héacsalásokkal, különösen pedig a „csalárd kereskedői” struktúrákkal szemben.

[1] HL L 347., 2006.12.11., 1. o.

[2] Lásd a C-489/09. sz. Vandoorne-ügyben 2011. január 27-én hozott ítéletet, EU:C:2011:33, 27. pont.

Csalárd kereskedésnek minősül, ha valamely kereskedő árukat értékesít vagy szolgáltatásokat nyújt, ügyfeleitől beszedi a héát, majd eltűnik anélkül, hogy az ügyfelektől beszedett héát befizetné az adóhatóságok részére. A tapasztalatok szerint az ilyen esetekben a belföldi fordított adózás – azáltal, hogy a héafizetési kötelezettségét arra az adóalanyra hárítja, akinek a terméket értékesítik vagy a szolgáltatást nyújtják – megszünteti az efféle adócsalás elkövetésének lehetőségét.

A kérelem alátámasztására benyújtott kiegészítő információkban Magyarország arra hivatkozott, hogy a munkaerő-kölcsönzési ágazatban elkövetett csalások egyezést mutatnak a „csalárd kereskedői" struktúrákkal, mivel ezek a szolgáltatások könnyen nyújthatók, és a szolgáltatók elsődleges költségeit az alkalmazottaik jelentette költségek teszik ki, amelyek nem vonnak maguk után héafizetési kötelezettséget. Következésképpen az ügyfélnek felszámított héa teljes összege a gyakorlatban a csalók nyereségét képezi.

3. A KÉRELEM

A munkaerő-kölcsönzés ágazatában elkövetett héacsalások elleni fellépés érdekében Magyarország 2014-ben felhatalmazást kért arra, hogy a héairányelv 193. cikkétől eltérő különös intézkedés bevezetésével előírhassa, hogy az említett irányelv 199. cikke (1) bekezdésének a) pontjában foglaltaktól eltérő tevékenységet végző munkaerő kölcsönzése esetében az az adóalany legyen köteles megfizetni a héát, akinek a munkaerő-kölcsönzési szolgáltatást nyújtják. A felhatalmazást az (EU) 2015/2349 tanácsi végrehajtási határozat[3] adta meg, amely 2017. december 31-én hatályát vesztette.

2017-ben Magyarország újabb kérelmet nyújtott be annak érdekében, hogy ugyanezen munkaerő-kölcsönzési szolgáltatások esetében a szolgáltatást igénybe vevő felet kötelezzék a héa megfizetésére. Ez utóbbi kérelem eredményeként az (EU) 2018/486 tanácsi végrehajtási határozat[4] 2020. december 31-éig megadta a vonatkozó felhatalmazást.

Magyarország a héairányelv 395. cikke értelmében most azt kéri, hogy a Tanács a Bizottság javaslata alapján hatalmazza fel arra, hogy a héairányelv 193. cikkétől eltérő különös intézkedésként alkalmazott fordított adózást továbbra is alkalmazhassa a szóban forgó irányelv 199. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említettektől eltérő tevékenységeket végző munkaerő kölcsönzését magában foglaló belföldi szolgáltatásnyújtás esetében.

[3] A Tanács (EU) 2015/2349 végrehajtási határozata (2015. december 10.) Magyarországnak a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 193. cikkétől eltérő intézkedés alkalmazására történő felhatalmazásáról (HL L 330., 2015.12.16., 53. o.).

[4] A Tanács (EU) 2018/486 végrehajtási határozata (2018. március 19.) Magyarországnak a közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló 2006/112/EK irányelv 193. cikkétől eltérő különös intézkedés alkalmazására történő felhatalmazásáról (HL L 81., 2018.3.23., 15. o.).

A kérelem a munkaerő-kölcsönző ügynökségeken, személyzet kirendelésén, iskolaszövetkezeteken és közérdekű nyugdíjas szövetkezeteken keresztül nyújtott munkaerő-kölcsönzésre, valamint minden olyan szolgáltatásra vonatkozik, amely bár jogi formáját tekintve nem tekinthető munkaerő-kölcsönzésnek, de tartalmában ténylegesen munkaerő-kölcsönzéssel jár. Ezért a felhatalmazás kérelmezett meghosszabbítása révén Magyarország a gyakorlatban fordított adózást alkalmazhatna minden munkaerő-kölcsönzést magában foglaló szolgáltatásnyújtásra.

Magyarország kérelmében azt az álláspontot képviseli, hogy a munkaerő-kölcsönzési ágazat rendkívül ki van téve az adócsalás veszélyének. A munkaerő-kölcsönző ügynökségek elsődleges költségeit az előzetesen felszámított héát nem tartalmazó munkabérek és az ezekhez kapcsolódó adók és járulékok teszik ki, beszerzéseik pedig ehhez képest nem számottevők. Így fordított adózás hiányában az ágazat szereplői által az ügyfeleikkel szemben felszámított héa – azaz az áthárított héa – összege jelentősen meghaladja a levonható héa – azaz az előzetesen felszámított héa – összegét. Ez alapesetben a héa tekintetében az államkincstár felé fennálló tartozáshoz vezet. Ezen túlmenően a munkaerő-kölcsönzési szolgáltatások nyújtása nagyon egyszerű, mivel e gazdasági tevékenység megkezdése nem igényel sem különleges ismereteket, sem különleges eszközöket, ami jelentősen megkönnyíti a munkaerő-kölcsönzés piacára való belépést.

A munkaerő-kölcsönzési szolgáltatást nyújtó, csalárd módon működő vállalkozások jellemzően láncolatot alakítanak ki, és a lánc végén álló, a munkaerő-kölcsönzési szolgáltatást ténylegesen nyújtó vállalkozás a szolgáltatásra alkalmazandó héát nem fizeti meg. Ez a gyakorlat torzítja a piaci versenyt, és veszélyezteti a jogkövető vállalkozások működését. Ezenfelül az ágazatban az adócsalás a héa mellett a foglalkoztatást terhelő adókat és járulékokat is érinti; ezek a foglalkoztatás teljes költségének hozzávetőlegesen 40 százalékát teszik ki.

A Magyarország által benyújtott információk szerint a fordított adózás bevezetése a munkaerő-kölcsönzés terén az ágazatban működő szolgáltatók számának csökkenéséhez vezetett, ugyanakkor a nyújtott szolgáltatások adóalapjának növekedését eredményezte. Magyarország álláspontja szerint ez a tendencia a piac „tisztulását” jelzi.

Kérelmében Magyarország rámutat, hogy az intézkedés megfelelő és hatékony eszköznek bizonyult a visszaélésekkel szemben, hiszen hatására a héacsalások visszaszorultak az ágazatban. A munkaerő-kölcsönző ágazat sajátos jellegéből fakadóan – tekintettel arra, hogy a tevékenység végzéséhez nincs szükség különleges szaktudásra továbbá arra, hogy a megfizetendő héa összege sokkal magasabb, mint a levonható héa összege – ha a fordított adózás alkalmazásának lehetősége megszűnne, akkor Magyarország szerint az ágazatban rövid időn belül visszarendeződnének az eredeti viszonyok, és ismét megjelennének a korábbi, csalásra specializálódott láncolatok.

Magyarország hangsúlyozza továbbá, hogy a Covid19-világjárvány okozta globális gazdasági visszaesés súlyosan érinti a foglalkoztatást, ezen belül pedig a munkaerő-kölcsönzési ágazatot. A munkaerő rugalmas alkalmazása hozzájárulna ahhoz, hogy a vállalkozások kilábaljanak ebből a helyzetből. Így a munkaerő-kölcsönzési szolgáltatásokon keresztül igénybe vett munkaerő aránya várhatóan meghaladja majd a Covid19 megjelenése előtti szintet. Ez arra ösztönözheti a csalókat, hogy megpróbáljanak belépni ebbe az ágazatba. Ezért az eltérő intézkedés meghosszabbítása hozzájárulna ahhoz, hogy elkerülhető legyen a csalók megjelenése az ágazatban.

4. A BIZOTTSÁG ÁLLÁSPONTJA

Ha a héairányelv 395. cikke szerinti kérelem érkezik be hozzá, a Bizottság a kérelem vizsgálata útján meggyőződik arról, hogy teljesülnek-e az eltérés engedélyezéséhez szükséges alapvető feltételek, azaz hogy a javasolt egyedi intézkedés egyszerűsít-e eljárásokat az adóalanyok és/vagy az adóhatóság számára, illetve hogy a javaslat megakadályozza-e az adócsalás vagy az adókikerülés bizonyos típusait. E tekintetben a Bizottság mindig is megszorító és elővigyázatos megközelítést alkalmazott, biztosítva, hogy az eltérések szükségesek és arányosak legyenek, ne ássák alá az általános héarendszer működését, és alkalmazási körük korlátozott legyen.

Ezért a szakaszos fizetés elvétől való bármilyen eltérést csak végső eszközként és sürgősségi intézkedésként lehet alkalmazni, továbbá garanciát kell nyújtani az engedélyezett eltérés szükségességét és kivételes jellegét illetően.

E feltételek teljesültek, amikor az (EU) 2015/2349 tanácsi végrehajtási határozat megadta az első alkalommal kérelmezett eltérést. A Bizottság 2015-ös, „A héabevétel-kiesés számszerűsítése és elemzése az uniós tagállamokban” című jelentése[5] rámutatott, hogy Magyarországon 2013-ban a héabevétel-kiesés 24,4 %-ot ért el, ami jelentősen meghaladta a 13,9 %-os uniós mediánt. Ezért a héacsalás kezelése érdekében rendkívüli intézkedésekre volt szükség.

Amikor Magyarország 2017-ben kérelmezte, hogy a munkaerő-kölcsönzési ágazatban továbbra is alkalmazhassa a fordított adózást, jelezte, hogy a héacsalások ellen jelentős számú intézkedést vezetett be. Emellett Magyarország egyéb, kifejezetten a munkaerő-kölcsönző ügynökségekre összpontosító csalás elleni intézkedéseket is tervezett. Az említett intézkedések ellenére Magyarország úgy ítélte meg, hogy az ágazatot érő károk további csökkentése érdekében fenn kell tartani a védelmet nyújtó fordított adózást is. Az (EU) 2018/486 tanácsi végrehajtási határozat (11) preambulumbekezdése azonban hangsúlyozta, hogy a Magyarország által meghozandó intézkedések várhatóan véget vetnek a csalásnak a szóban forgó ágazatban, így a munkaerő-kölcsönzés tekintetében várhatóan nem lesz szükség a héairányelv 193. cikkétől való további eltérésre.

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

A héacsalás csökkentése érdekében – nem kizárólag a munkaerő-kölcsönzési ágazatban, hanem a gazdaság valamennyi szektorában – Magyarország által végrehajtott intézkedések a következőket foglalják magukban:

– 2012. január 1-jén Magyarország adóregisztrációs eljárást és a fokozott adóhatósági felügyeletet vezetett be, amelyek célja a fiktív cégalapítások és cégátruházások visszaszorítása, valamint a kockázatos magatartást tanúsító személyek kiszűrése.

– Jelentősen nőtt a bevétel eltitkolásával összefüggő adóhiány feltárása esetén megállapítható adóbírság mértéke. Bizonyos esetekben szigorodott a nyilvántartási, illetve iratmegőrzési kötelezettség megsértése esetén alkalmazandó szankciórendszer. Üzletlezárást helyettesítő bírságot vezettek be az üzlethelyiség nélkül végzett tevékenységeknél megállapított jogsértés esetén.

– Az ellenőrzési hatékonyság növelése és a jogosulatlan héa-visszaigénylések kiszűrése érdekében 2012-ben a héa kiutalására, és így az ellenőrzésre rendelkezésre álló általános határidő 75 napra nőtt.

– 2013. január 1-jétől bevezették a belföldi héaösszesítő nyilatkozatot. Az adóalanyoknak az általuk kibocsátott és befogadott számlák meghatározott adatairól adatszolgáltatást kell teljesíteniük az adóhatóság felé. Kezdetben az adatszolgáltatási kötelezettség azokra a számlákra vonatkozott, amelyekben az áthárított héa összege elérte vagy meghaladta a 2 millió HUF-ot. Ezt az értékhatárt fokozatosan csökkentették. 2020. július 1-jétől a számlakiállítót minden Magyarországon nyilvántartásba vett adóalany részére, belföldön teljesített ügyletről kiállított számla alapján adatszolgáltatási kötelezettség terheli, ideértve a fordított adózás hatálya alá eső és az adómentes ügyleteket is, kivéve a Közösségen belüli értékesítést. 2021. január 1-jétől az adatszolgáltatási kötelezettség a nem adóalanyok részére kibocsátott számlákra is vonatkozni fog, a befogadott számlák tekintetében pedig eltörlik az értékhatárt. Az adóhatóság az adatszolgáltatás révén rendelkezésére bocsátott adatokat kockázatelemzéshez és a számlázási láncok gyorsabb felderítéséhez használja fel.

– 2013. január 1-jétől az adóalanyok havonta legfeljebb 1,5 millió HUF-ot fizethetnek készpénzben termék vagy szolgáltatás ellenértékeként.

– 2015. január 1-jétől havi héabevallási kötelezettség vonatkozik az újonnan alakult vállalkozásokra, így hamarabb felderíthetők és kiszűrhetők az adócsalásra alapított vállalkozások. Továbbá, ugyanezen időponttól kezdődően 50 millió HUF árbevétel felett megszűnik az éves héabevallás lehetősége, helyette gyakoribb, negyedéves bevallást kell benyújtani, hogy már év közben kiszűrhető legyen a visszaélés.

– 2016. január 1-jén bevezették az adózói minősítés rendszerét, amellyel az adóhatóság az adózókat megbízható vagy kockázatos kategóriába sorolja. Az adózók minősítését az adóhatóság negyedévente felülvizsgálja.

– 2017. július 1-jén – kezdetben önkéntes jelleggel – bevezették a valós idejű számlaadat-szolgáltatást. Ezt 2018. július 1-jén kötelezővé tették, és 2021. január 1-jétől a fogyasztói számlákra is kiterjesztik. A folyamatosan beáramló adatok révén az adóhatóság valós időben azonosítani tudja a kockázatokat.

A fentieken kívül további csalás elleni intézkedéseket vezettek be, amelyek kifejezetten a munkaerő-kölcsönzési ágazatra irányulnak:

– A 2015-ben bevezetett, „tájékoztatás az adókötelezettség teljesítésének megkerüléséről” elnevezésű jogintézményt 2020-tól kiterjesztették a foglalkoztatott mint címzett irányába is. Abban az esetben, ha az adóhatóság a foglalkoztató ellenőrzése során olyan, a foglalkoztatáshoz kapcsolódó tényt, körülményt észlel, amellyel összefüggésben az adótörvényekben foglalt rendelkezések megkerülését végleges döntéssel megállapította, ezt a tényt az érintett foglalkoztatottak tudomására hozza. Ez a kötelezettség abban az esetben is fennáll, ha az érintett jogviszonya az adózóval már nem áll fenn a tájékoztatás időpontjában.

– Az adóhatóság a foglalkoztatást terhelő adók és járulékok megfizetésének elkerülése ellen is fel tud lépni, ehhez összeveti az adatbázisaiban található, a foglalkoztatással kapcsolatos bejelentő és változásbejelentő lapok, valamint az adókötelezettségek bevallásainak adatait. A foglalkoztatással kapcsolatos adóelkerülés leggyakoribb formája ugyanis az, hogy a munkavégzés bejelentése megtörténik, azonban az adókötelezettség bevallása és megfizetése elmarad. Az így kimutatott eltérések rendezésének egyik módja – az adóhatóság adózóbarát szemléletének eleget téve – a támogató eljárás keretében történő végrehajtás, amelynek során az adózó tájékoztatást kap a hiba jellegéről és a szükséges javításról, amelyet önként tud teljesíteni. Az önként nem teljesítő adózók vonatkozásában szükség esetén ellenőrzési eljárás elrendelésére is sor kerülhet.

– Az adóhatóság 2017-ben építette ki a „Foglalkoztatotti riasztás” elnevezésű informatikai rendszert, amelynek célja a foglalkoztatással összefüggő csalárd magatartás feltárása és az ilyen esetekre való gyors hatósági reagálás. A rendszer működtetése hozzájárul a feketegazdaság visszaszorításához.

A Magyarország által rendelkezésre bocsátott becsült adatok szerint a munkaerő-kölcsönzési ágazathoz köthető héacsalások 2015-ben meghaladták a 15 %-ot, ám az intézkedéseknek köszönhetően ez az arány 2019-re 5 % alá csökkent.

Következésképpen a Magyarország által végrehajtott intézkedéscsomag bizonyítottan hatékony a héacsalás megfékezése terén, és a gazdaság valamennyi ágazatában a héacsalások számának látványos csökkenését idézte elő, amit a héabevétel-kiesésről szóló, egymást követően közzétett jelentések is alátámasztanak. A korábban említetteknek megfelelően 2013-ban Magyarország héabevétel-kiesése 24,4 %-ot ért el.

2015-ben[6] a héabevétel-kiesés 13,74 %-os értékkel még mindig meghaladta a 10,85 %-os uniós mediánt. „A héabevétel-kiesés vizsgálata a 28 uniós tagállamban és az erről szóló jelentések: 2020. évi végleges jelentés” című, legfrissebb jelentés[7] szerint 2018-ban Magyarország héabevétel-kiesése 8,4 %-os volt, ami kevesebb, mint a 9,2 %-os uniós medián. A 2019-re szóló előrejelzés szerint a csökkenő tendencia folytatódik, az említett évben 6,6 %-os héabevétel-kiesés várható.

Megjegyzendő, hogy az összes gazdasági ágazat összefüggésében a héabevétel-kiesésre vonatkozó számadatok nem térnek el jelentősen a magyar hatóságok által a munkaerő-kölcsönzési ágazatban elkövetett héacsalás nagyságrendjére vonatkozóan benyújtott becslésektől. Ezért a munkaerő-kölcsönzési ágazatra vonatkozó különös intézkedések – köztük a fordított adózás – fenntartása nem tűnik indokoltnak.

Az olyan intézkedések mint az adóregisztrációs eljárás, a fokozott adóhatósági felügyelet és a valós idejű számlaadat-szolgáltatás vélhetően hasznosnak bizonyulnak a héacsalások korai szakaszban történő felderítéséhez és a fiktív cégalapítások elkerüléséhez. Ezek az intézkedések hatékonynak bizonyultak más gazdasági ágazatokban, ezért vélhetően eloszlatják a magyar hatóságok azon aggályát, hogy ha a fordított adózás alkalmazásának lehetősége megszűnne a munkaerő-kölcsönzési ágazatban, ismét megjelennének a csalásra specializálódott láncolatok.

Ezért a Magyarország által benyújtott kérelem nem teljesíti azt a feltételt, hogy az eltérés engedélyezésére csak végső eszközként és sürgősségi intézkedésként kerülhet sor, és garanciát kell nyújtani az engedélyezett eltérés szükségességét és kivételes jellegét illetően. A Magyarország által végrehajtott általános jellegű hagyományos intézkedések, kiegészülve a munkaerő-kölcsönzési ágazatra vonatkozó fent említett egyedi intézkedésekkel, vélhetően elegendőnek bizonyulnak a munkaerő-kölcsönzési ágazatban elkövetett héacsalások kezelésére.

Ezen túlmenően a Magyarország által kérelmezett intézkedés nem tűnik szükségesnek és arányosnak, és alkalmazási köre sem tűnik korlátozottnak a munkaerő-kölcsönzési ágazatban elkövetett csalásokhoz kapcsolódó konkrét helyzet kezelése szempontjából. A Magyarország által végrehajtott általános alkalmazási körű és egyedi intézkedések – különösen az adóregisztrációs eljárás, a fokozott adóhatósági felügyelet és a valós idejű számlaadat-szolgáltatás – vélhetően elegendőnek bizonyulnak a munkaerő-kölcsönzési ágazatban elkövetett héacsalások kezelésére.

[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

Végezetül megemlítendő, hogy a Bizottság egy, a Tanácshoz intézett közleményben[8] ellenezte Olaszország hasonló kérelmét, amely arra irányult, hogy fordított adózást alkalmazhasson az atipikus munkaerő-kölcsönzésre.

5. KÖVETKEZTETÉS

A fenti érvek alapján a Bizottság nem támogatja Magyarország kérelmét.

[8] A Bizottság közleménye a Tanácsnak a 2006/112/EK tanácsi irányelv 395. cikke alapján, COM(2020) 243 final.