EUROPA-
KOMMISSIONEN

Bruxelles, den 17.12.2020
COM(2020) 811 final

MEDDELELSE FRA KOMMISSIONEN TIL RÅDET

i henhold til artikel 395 i Rådets direktiv 2006/112/EF

1. BAGGRUND

I henhold til artikel 395 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem[1] (momsdirektivet) kan Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen give en medlemsstat tilladelse til at indføre særlige foranstaltninger, der fraviger bestemmelserne i dette direktiv, for at forenkle momsopkrævningen eller for at forhindre visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse. Da denne procedure indebærer fravigelse af de generelle momsprincipper, skal nationale foranstaltninger, som fraviger momsdirektivet, og som er omhandlet i direktivets artikel 395 og er tilladt "for at forenkle afgiftsopkrævningen eller for at forhindre visse former for momsunddragelse eller momsundgåelse", i henhold til Den Europæiske Unions Domstols (Domstolen) faste retspraksis fortolkes strengt, og de skal desuden være nødvendige og egnede for gennemførelsen af det særlige formål, der forfølges hermed, og påvirke momsdirektivets mål og principper mindst muligt.[2]

Ved brev registreret i Kommissionen den 17. juni 2020 anmodede Ungarn om tilladelse til fortsat at anvende en foranstaltning, der fraviger momsdirektivets artikel 193. I overensstemmelse med momsdirektivets artikel 395, stk. 2, underrettede Kommissionen ved brev af 16. september 2020 de øvrige medlemsstater om Ungarns anmodning. Kommissionen meddelte ved brev af 17. september 2020 Ungarn, at den rådede over alle de oplysninger, den fandt nødvendige for at kunne vurdere anmodningen.

I henhold til momsdirektivets artikel 193 påhviler den moms, der skal betales til skattemyndighederne, som hovedregel den afgiftspligtige person, som foretager levering af varerne eller ydelserne. Formålet med den fravigelse, som Ungarn har anmodet om tilladelse til at forlænge, er at lægge momspligten over på den afgiftspligtige person, som modtager levering (den såkaldte ordning med omvendt betalingspligt) for så vidt angår personale, der udfører andre aktiviteter end dem, der er omfattet af momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra a). Medlemsstaterne kan i henhold til momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra b), anvende ordningen med omvendt betalingspligt i forbindelse med levering af personale til bygningsarbejde, herunder reparation, rengøring, vedligeholdelse, ombygnings- og nedrivningsarbejde i forbindelse med fast ejendom. Fravigelsesforanstaltningen giver derfor Ungarn mulighed for at anvende ordningen med omvendt betalingspligt på levering af personale til alle økonomiske sektorer. Formålet med den pågældende fravigelsesforanstaltning er at bekæmpe svig.

2. OMVENDT BETALINGSPLIGT

I henhold til momsdirektivets artikel 193 påhviler momsen den afgiftspligtige person, der foretager den afgiftspligtige levering af varerne eller ydelserne. Formålet med ordningen for omvendt betalingspligt er at lægge afgiftspligten over på den afgiftspligtige person, som modtager leveringen. Den omvendte betalingspligt anvendes typisk til at bekæmpe

[1] EUT L 347 af 11.12.2006, s. 1.
[2] Jf. Domstolens dom af 27. januar 2011 i Vandoorne, C-489/09, EU:C:2011:33, præmis 27.

momssvig i udvalgte sektorer af økonomien, som navnlig opstår gennem såkaldte "missing trader"-strukturer.

Missing trader-svig opstår, når en forhandler sælger varer eller ydelser og opkræver moms af sine kunder for derefter at forsvinde uden at afregne den opkrævede moms fra kunderne til skattemyndighederne. Ved i sådanne tilfælde at udpege den person, der modtager varerne eller ydelserne, som betalingspligtig for momsen, kan den nationale ordning for omvendt betalingspligt fjerne muligheden for at indlade sig på denne form for skatteunddragelse.

Ifølge de yderligere oplysninger, som Ungarn har fremsendt for at underbygge sin anmodning, kan den form for svig, der begås i forbindelse med levering af personale, på mange punkter sidestilles med disse missing trader-strukturer, eftersom det er let at yde sådanne tjenester, og da de største omkostninger for tjenesteyderne i den forbindelse er arbejdskraftomkostninger, som ikke er pålagt moms. Derfor udgør svindlernes gevinst i praksis hele det momsbeløb, der opkræves hos kunden.

3. ANMODNINGEN

For at bekæmpe momssvig i vikarbranchen anmodede Ungarn i 2014 om tilladelse til at indføre en særlig foranstaltning, der fraviger momsdirektivets artikel 193, med henblik på at fastslå, at den betalingspligtige for momsen er den afgiftspligtige person, som modtager levering af personale, der udfører andre aktiviteter end dem, der er omfattet af momsdirektivets artikel 199, stk. 1, litra a). Denne tilladelse blev indrømmet ved Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2015/2349[3] og udløb den 31. december 2017.

I 2017 indsendte Ungarn en ny anmodning om at lægge momspligten over på den person, der modtager levering af disse tjenester, dvs. levering af personale. Ved Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2018/486[4] blev der givet tilladelse hertil indtil den 31. december 2020.

Ungarn anmoder nu i henhold til momsdirektivets artikel 395 om, at Rådet på forslag af Kommissionen giver Ungarn tilladelse til fortsat at anvende denne særlige foranstaltning, som fraviger momsdirektivets artikel 193, med henblik på at anvende ordningen for omvendt betalingspligt i forbindelse med indenlandsk levering af personale, der udfører andre aktiviteter end dem, der er omfattet af nævnte direktivs artikel 199, stk. 1, litra a).

Anmodningen vedrører levering af personale gennem vikarbureauer, udstationering af personale, skolekooperativer, pensionistkooperativer samt alle former for levering at

[3] Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2015/2349 af 10. december 2015 om tilladelse til Ungarn til at anvende en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 193 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 330 af 16.12.2015, s. 53).

[4] Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2018/486 af 19. marts 2018 om at give Ungarn tilladelse til at anvende en særlig foranstaltning, der fraviger artikel 193 i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 81 af 23.3.2018, s. 15).

tjenesteydelser, som ikke foretages under disse virksomhedsformer, men som på grundlag af deres indhold indebærer levering af personale. Den foranstaltning, der anmodes om tilladelse til at forlænge, giver således i praksis Ungarn mulighed for at anvende ordningen for omvendt betalingspligt for alle tjenesteydelser, der består i levering af personale.

Ifølge Ungarns anmodning er sektoren for levering af personale yderst sårbar over for svig. Vikarbureauernes største omkostninger udgøres af løn og andre dermed forbundne afgifter og bidrag, som ikke medfører nogen indgående moms, hvorimod deres indkøb til sammenligning er ubetydelige. Hvis ordningen for omvendt betalingspligt ikke anvendes, vil den moms, som de erhvervsdrivende i sektoren opkræver hos deres kunder, dvs. den udgående moms, derfor være langt større, end den fradragsberettigede moms, dvs. den indgående moms. Dette bør normalt føre til momsgæld over for statskassen. Samtidig er det meget let at levere personaleydelser, da det hverken kræver særlig viden eller specialudstyr at opstarte denne form for økonomisk aktivitet, hvilket gør det meget let at træde ind på markedet for personalelevering.

Svigagtige virksomheder, som tager form af vikarbureauer, opbygger typisk kæder, hvor den virksomhed, der befinder sig sidst i kæden, og som rent faktisk foretager levering af personale, ikke betaler den moms, som er pålagt den pågældende ydelse. En sådan praksis forvrider konkurrencen og forhindrer regulære virksomheder i at fungere. Derudover vedrører skatteunddragelsen i sektoren ikke kun moms, men også arbejdsmarkedsskatter og -bidrag, som udgør omkring 40 % af arbejdskraftomkostningerne.

Ifølge de oplysninger, som Ungarn har fremsendt, har indførelsen af ordningen for omvendt betalingspligt i sektoren for levering af personale nedbragt antallet af leverandører i sektoren, selv om afgiftsgrundlaget for sådanne leveringer er steget. Denne udvikling peger efter Ungarns opfattelse i retning af en "oprydning" på markedet.

Ungarn anfører i sin anmodning, at foranstaltningen har vist sig at være et passende og effektivt middel til at bekæmpe misbrug, og at den har bidraget til at nedbringe omfanget af momssvig i sektoren. I betragtning af vikarbranchens særlige kendetegn, dvs. der kræves ikke nogen særlig ekspertise, og den betalingspligtige moms er meget højere end den fradragsberettigede moms, vil den oprindelige situation ifølge Ungarn hurtigt genopstå, hvis ordningen for omvendt betalingspligt ikke længere anvendes. De svigagtige kæder vil således hurtigt vende tilbage.

Ungarn understreger samtidig, at det verdensomspændende økonomiske tilbageslag som følge af covid-19-pandemien har haft alvorlige konsekvenser for beskæftigelsen og navnlig for sektoren for levering af personale. Større fleksibilitet med hensyn til anvendelsen af arbejdskraft vil hjælpe virksomhederne med at rejse sig i en sådan situation. Det forventes således, at andelen af lejet arbejdskraft gennem vikarbureauer vil være højere end før covid-19-pandemiens udbrud. Det kan tilskynde svindlere til at

forsøge at indtræde på markedet. Derfor vil en forlængelse af fravigelsesforanstaltningen hjælpe med at forhindre svindel i sektoren.

4. KOMMISSIONENS HOLDNING

Når Kommissionen modtager anmodninger efter momsdirektivets artikel 395, undersøger den disse for at forvisse sig om, at de grundlæggende betingelser for at imødekomme dem er opfyldt, dvs. om den foreslåede særlige foranstaltning forenkler procedurerne for momspligtige personer og/eller skatteforvaltningen, eller om forslaget forhindrer visse former for afgiftsunddragelse eller -undgåelse. I den forbindelse har Kommissionen altid anvendt en restriktiv og forsigtig tilgang for at sikre, at fravigelserne ikke underminerer det almindelige momssystem, og at de er af begrænset omfang, nødvendige og rimelige.

Enhver fravigelse af systemet med betalinger over flere omgange må derfor være en sidste udvej og en nødforanstaltning, og der skal stilles garantier for fravigelsens nødvendige og udsædvanlige karakter.

Disse betingelser var opfyldt, da fravigelsen første gang blev tilladt ved Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2015/2349. Ifølge en rapport fra 2015 om vurdering af omfanget af og analyse af momsgabet i EU-medlemsstaterne[5], som er offentliggjort af Europa-Kommissionen, udgjorde momsgabet i Ungarn i 2013 24,4 %, hvilket er langt over medianen for EU på 13,9 %. Der var derfor behov for særlige foranstaltninger for at bekæmpe momssvig.

Da Ungarn i 2017 anmodede om tilladelse til fortsat at anvende ordningen for omvendt betalingspligt i sektoren for levering af personale, anførte landet, at der var blevet indført et betydeligt antal foranstaltninger til at bekæmpe momssvig. Samtidig havde landet planer om at træffe andre foranstaltninger til bekæmpelse af svig med særligt fokus på vikarbureauer. Til trods for disse foranstaltninger mente Ungarn, at beskyttelsesordningen med omvendt betalingspligt fortsat burde anvendes for yderligere at mindske skaderne på sektoren. I betragtning 11 i Rådets gennemførelsesafgørelse (EU) 2018/486 blev det imidlertid understreget, at de foranstaltninger, som Ungarn havde planer om at træffe, skulle fjerne muligheden for svig i den berørte sektor, og at der derfor i fremtiden ikke ville være behov for en yderligere fravigelse af momsdirektivets artikel 193 for så vidt angår levering af personale.

De foranstaltninger, som Ungarn har truffet for at reducere omfanget af momsvig, ikke kun i personalesektoren, men i hele økonomien, omfatter:

— Den 1. januar 2012 blev der indført en skatteregistreringsprocedure og øget tilsyn fra myndighedernes side for at forhindre oprettelsen af skuffeselskaber og virksomhedsoverdragelser og få fjernet personer, som udviser risikoadfærd.

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

— Bøderne ved skatteunddragelse i forbindelse med hemmeligholdelse af indtægter er blevet øget betydeligt. Sanktionsordningen for manglende overholdelse af registrerings- og dokumentationskravene er blevet strammet på flere punkter. I de tilfælde, hvor der udøves aktiviteter uden et fast forretningssted, er praksis med tvangslukning af virksomhed i forbindelse med overtrædelser blevet erstattet med bøder.

— I 2012 blev den almindelige frist for momsbetalinger, og derfor også for momskontrol, udvidet til 75 dage for at øge revisionseffektiviteten og få bugt med uretmæssige momsrefusionsanmodninger.

— Den 1. januar 2013 blev der indført en momsoversigt. Afgiftspligtige personer skal angive de nærmere detaljer om de fakturaer, de udsteder og modtager, til skattemyndigheden. I første omgang gjaldt indberetningspligten for alle fakturaer, hvor beløbet for den udgående moms var på mindst 2 mio. HUF. Denne grænse er gradvist blevet sænket. Fra den 1. juli 2020 skal alle, der udsteder en faktura, indberette data om alle de fakturaer, der er udstedt til afgiftspligtige personer registreret i Ungarn, i forbindelse med transaktioner gennemført i Ungarn, herunder transaktioner omfattet af ordningen for omvendt betalingspligt og skattefrie transaktioner, bortset fra leveringer inden for Fællesskabet. Fra den 1. januar 2021 vil indberetningspligten også gælde for fakturaer, der udstedes til ikke-afgiftspligtige personer, og grænsen for modtagne fakturaer vil blive fjernet. Skattemyndigheden anvender de indberettede data i sine risikoanalyser og en hurtigere afsløring af faktureringskæder.

— Siden den 1. januar 2013 må afgiftspligtige personer betale højst 1,5 mio. HUF i kontanter pr. måned som modydelse for varer eller tjenester.

— Siden den 1. januar 2015 skal nyoprettede virksomheder indgive månedlige momsangivelser, hvilket giver mulighed for på et tidligere tidspunkt at afsløre og udrydde virksomheder, der alene er oprettet med henblik på skatteunddragelse. Derudover er det fra samme dato heller ikke længere muligt at indgive årlige momsangivelser for salgsindtægter på over 50 mio. HUF. I stedet skal der indgives kvartalsmæssige angivelser, hvilket giver mulighed for at afsløre misbrug i løbet af året.

— Den 1. januar 2016 blev der indført et system for skattemyndighedernes klassificering af afgiftspligtige personer som pålidelige eller risikable. Skattemyndighederne gennemgår hvert kvartal denne klassificering af afgiftspligtige personer.

— Den 1. juli 2017 blev der indført fakturasoftware til indberetninger om fakturaer i realtid, som i første omgang kunne anvendes på frivillig basis. Dette blev gjort obligatorisk pr. 1. juli 2018, og fra den 1. januar 2021 vil det også omfattet B2C-fakturaer. Den løbende datastrøm hjælper skattemyndighederne med at identificere risici i realtid.

Derudover er der blevet indført andre foranstaltninger, som er direkte rettet mod vikarbureauer:

— Det retlige instrument benævnt "meddelelse om unddragelse af skattepligt", som blev indført i 2015, blev i 2020 udvidet til at omfatte ansatte som modtagere. Hvis skattemyndighederne i forbindelse med en revision af en arbejdsgiver konstaterer suspekte forhold vedrørende ansættelsesforholdet og træffer en endelig afgørelse om omgåelse af bestemmelserne i skattelovgivningen, meddeler den de relevante ansatte dette. Denne pligt gælder, selv hvis den ansatte ikke længere er i et ansættelsesforhold med den pågældende afgiftspligtige person på meddelelsestidspunktet.

— Skattemyndighederne kan også gribe ind for at bekæmpe unddragelsen af arbejdsmarkedsskatter og -bidrag ved at indsamle data fra de arbejdsgivererklæringer og andre blanketter vedrørende overflytning af arbejdstagere og selvangivelser, som forefindes i databasen. Det skyldes, at den mest udbredte form for skatteunddragelse vedrører tilfælde, hvor der er erklæret et ansættelsesforhold, men hvor der ikke angives eller betales skyldig skat. En løsning herpå er at anvende en procedure, hvor den afgiftspligtige person underrettes om typen af fejl og meddeles, hvilken korrigerende foranstaltning den afgiftspligtige person kan træffe på eget initiativ for at rette op herpå, samtidig med at skattemyndighederne bevarer et godt forhold til skatteyderne. Der kan stilles krav om revision af afgiftspligtige personer, som ikke reagerer på eget initiativ.

— Skattemyndighederne udviklede i 2017 et IT-system for varsling af ansatte med henblik på at identificere og hurtigt reagere på svigagtig adfærd fra arbejdsgivernes side. Systemet har bidraget til at bekæmpe skyggeøkonomien.

Ifølge de overslag, som Ungarn har indgivet, har disse foranstaltninger medført en reduktion i omfanget af momsvig i forbindelse med levering af personale fra mere end 15 % i 2015 til under 5 % i 2019.

De mange foranstaltninger, som Ungarn har gennemført, har således vist sig effektive med hensyn til at forhindre momssvig og ført til et imponerende fald i omfanget af momssvig i alle sektorer af økonomien, som det også fremgår af de seneste rapporter om momsgabet. Som tidligere nævnt udgjorde momsgabet i Ungarn 24,4 % i 2013. I 2015[6] udgjorde det 13,74 % og lå således stadig over medianen for EU på 10,85 %. I den seneste undersøgelse "Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States - 2020 Final Report"[7] udgjorde momsgabet i Ungarn i 2018 8,4 %, hvilket var under medianen for EU på 9,2 %. Denne faldende tendens ventes at fortsætte i 2019, og momsgabet anslås således at ville udgøre 6,6 %.

Det skal bemærkes, at opgørelserne af momsgabet for alle økonomiske sektorer ikke adskiller sig meget fra de overslag, som de ungarske myndigheder har fremsendt

[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

vedrørende omfanget af momssvig i sektoren for levering af personale. En videreførelse af de særlige foranstaltninger i denne sektor såsom ordningen for omvendt betalingspligt forekommer derfor ikke at være begrundet.

Foranstaltninger såsom skatteregistreringsproceduren, øget tilsyn fra skattemyndighederne og indberetning i realtid bør effektivt hjælpe med at afsløre momssvig på et tidligt tidspunkt og forhindre oprettelsen af skuffeselskaber. Eftersom foranstaltningerne har vist sig også at være effektive i andre sektorer af økonomien, bør de afhjælpe de ungarske myndigheders bekymring for, at der hurtigt atter vil opstå svigagtige kæder, hvis ordningen med omvendt betalingspligt ikke længere anvendes i sektoren for levering af personale.

Derfor opfylder Ungarns anmodning ikke betingelsen om at være en sidste udvej og en nødforanstaltning, der skal stille garantier for fravigelsens nødvendige og usædvanlige karakter. De almindelige og generelle foranstaltninger, som Ungarn har indført, bør sammen med ovennævnte særforanstaltninger for vikarbureauer være tilstrækkelige til at imødegå momssvig i forbindelse med levering af personale.

Den foranstaltning, Ungarn har anmodet om tilladelse til at anvende, lader desuden ikke til at have et begrænset anvendelsesområde eller til at være nødvendig og rimelig med hensyn til at bekæmpe den særlige form for svig, der knytter sig til levering af personale. De almindelige foranstaltninger og de særforanstaltninger, som Ungarn har gennemført, navnlig skatteregistreringsproceduren, det øgede tilsyn fra skattemyndighederne og indberetningen i realtid, bør være tilstrækkelige til at tackle momssvig i forbindelse med levering af personale.

Endelig har Kommissionen ved meddelelse til Rådet[8] stillet sig afvisende over for en lignende anmodning fra Italien om at anvende ordningen for omvendt betalingspligt i forbindelse med atypisk levering af personale.

5. KONKLUSION

På baggrund af de ovennævnte forhold stiller Kommissionen sig afvisende over for Ungarns anmodning.

[8] Meddelelse fra Kommissionen til Rådet i henhold til artikel 395 i Rådets direktiv 2006/112/EF (COM(2020) 243 final).