EUROPA-
KOMMISSIONEN

Bruxelles, den 10.2.2020
COM(2020) 47 final

RAPPORT FRA KOMMISSIONEN TIL EUROPA-PARLAMENTET OG RÅDET

om vurdering af faktureringsreglerne i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem

{SWD(2020) 29 final}

1. Indledning

Baseret på artikel 237 i direktiv 2006/112/EF[1] (momsdirektivet) forelægger Kommissionen Europa-Parlamentet og Rådet en samlet evalueringsrapport, der bygger på en uafhængig økonomisk undersøgelse om virkningen af de faktureringsregler, der gælder fra den 1. januar 2013, og især i hvilket omfang de effektivt har mindsket den administrative byrde for virksomhederne. Det er inden for disse rammer, at Kommissionen har foretaget en evaluering af faktureringsreglerne.

Evalueringen blev støttet af en uafhængig undersøgelse ledet af den konsulterende gruppe Economisti Associati og resulterede i den endelige rapport, som blev offentliggjort i februar 2019[2].

Evalueringen indeholdt en vurdering af faktureringsreglerne i Rådets direktiv 2010/45/EU[3] (det andet faktureringsdirektiv) og navnlig af, om de har bidraget til de fire oprindelige overordnede målsætninger, nemlig: i) reduktion af den administrative byrde for virksomhederne, ii) reduktion af momssvig/indvirkning på kontrolaktiviteter, iii) et velfungerende indre marked og iv) fremme af SMV'er.

Evalueringen fulgte de fem evalueringskriterier i Kommissionens retningslinjer om bedre regulering[4]: relevans, effektivitet, lønsomhed, sammenhæng og EU-merværdi.

2. Direktivets gennemførelse

Som udgangspunkt for evalueringen gennemførte konsulenten en analyse af, hvordan medlemsstaterne har gennemført det andet faktureringsdirektiv. Denne analyse fokuserede på, om medlemsstaterne gennemførte direktivet korrekt, og målte, i hvilket omfang den nationale lovgivning blev ændret som følge af direktivet. For overskuelighedens skyld er nedenstående sammenfatning af analysen opdelt i tre temaområder.

2.1. E-fakturering

Med direktivet fulgte tre vigtige ændringer i de EU-retlige rammer for elektroniske fakturaer (e-fakturaer): i) en ny definition af e-faktura ii) princippet om teknologisk neutralitet og iii) princippet om ligebehandling af papirfakturaer og elektroniske fakturaer. Ændringerne er blevet indført jævnt i hele EU. Selv når de nationale bestemmelser skiller sig lidt ud fra direktivets tekst, synes der ikke at være nogen problemer med ukorrekt gennemførelse.

---

1 Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347 af 11.12.2006, s. 1).

2 Report on the evaluation of Invoicing Rules of Directive 2006/112/EC: https://publications.europa.eu/da/publication-detail/-/publication/745fa4fe-2db0-11e9-8d04-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-search.

3 Rådets direktiv 2010/45/EU af 13. juli 2010 om ændring af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem for så vidt angår faktureringsreglerne (EUT L 189 af 22.7.2010, s. 1).

4 Se nærmere oplysninger på: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_da.

Men navnlig med hensyn til *definitionen af en e-faktura* indførte langt størstedelen af medlemsstaterne (24) en definition af e-faktura i deres lovgivning, som spejlede definitionen i direktivet. I fire medlemsstater er definitionen enten ikke blevet indført eller er noget anderledes end den, der findes i momsdirektivet. Med hensyn til *princippet om teknologisk neutralitet* er det blevet gennemført ensartet, og ingen medlemsstater kræver brug af en bestemt teknologi til e-fakturering. Selv om fire medlemsstater kun accepterer løsninger til e-fakturering, som udtrykkeligt er nævnt i den nationale lovgivning, er de angivne muligheder tilstrækkeligt brede til at sikre, at skatteyderne har frit valg. For at sikre princippet om *ligebehandling* blev de lovgivningsmæssige krav til e-fakturaer, ud over dem, der findes for papirfakturaer, fjernet i alle medlemsstater[5].

2.2. Udstedelse og indhold af fakturaer

Med det andet faktureringsdirektiv blev der indført en række ændringer for udstedelse og indholdet af fakturaer. Det andet faktureringsdirektiv ændrede tre specifikke faktureringsordninger: selvfakturering, forenklede fakturaer og samlefakturaer. Med det andet faktureringsdirektiv blev der også indført ændringer i faktureringskravene til grænseoverskridende transaktioner med henblik på at reducere byrder og øge harmonisering. De vigtigste ændringer vedrører de gældende faktureringsregler, fristen for udstedelse af fakturaer og indholdet af fakturaer i forbindelse med grænseoverskridende leveringer.

Samlet set er der et rigtig fint gennemførelsesniveau for direktivet. De obligatoriske krav i det andet faktureringsdirektiv blev alle gennemført i de nationale lovgivninger. Derudover indførte medlemsstaterne i de nationale lovgivninger også ændringer, der var valgfri for medlemsstaterne. Endelig indførte medlemsstaterne visse andre ændringer som yderligere forenklinger, som ikke reelt fremgår af direktivet, men som heller ikke modsiger det.

Det er værd at nævne, at den nationale lovgivning om udstedelse og indhold af fakturaer i visse medlemsstater allerede var i overensstemmelse med det andet faktureringsdirektiv. Ændringernes omfang afhænger således af, hvordan den tidligere nationale lovgivning var udformet. Direktivet havde således en ulige indvirkning på de forskellige nationale retlige rammer. Derfor blev disse bestemmelser med henblik på vurderingen prioriteret på grundlag af omfanget af den retlige ændring (dvs. antallet af medlemsstater, hvor de medførte en ændring i de nationale retlige rammer) og momsaktørernes opfattelse af, om de havde påvirket virksomhedernes adfærd. Prioriteringen viste, at ændringerne vedrørende den gældende kompetence (momsdirektivets artikel 219a), forenklede fakturaer (momsdirektivets artikel 220a, 226b og 238), frist for udstedelse af fakturaer (momsdirektivets artikel 222) og selvfakturering (momsdirektivets artikel 224) blev betragtet som materielle, mens de andre ændringer som følge af det andet faktureringsdirektiv blev anset for at have en mindre indvirkning[6].

---

[5] Der er flere oplysninger om gennemførelse af bestemmelser om e-fakturering i kapitel 3.1.1 i Kommissionens arbejdsdokument.

[6] Se punkt 3.1.2. i tjenestegrenenes arbejdsdokument.

2.3. Andre faktureringsregler

Med det andet faktureringsdirektiv indførtes en helt konkret ændring for SMV'er, den såkaldte kombinerede kasseregnskabsordning for visse mikrovirksomheder. Analysen af gennemførelsen af bestemmelsen om kasseregnskabsordningen viser ingen uoverensstemmelser mellem EU-retten og de nationale retlige rammer. Andre ændringer vedrører reglerne om, hvornår momsen på leveringer og erhvervelser af varer inden for Fællesskabet forfalder, og gennemførelsen af disse førte til en harmoniseret fremgangsmåde i medlemsstaterne om dette aspekt.

3. Vigtigste indvirkning af det andet faktureringsdirektiv

3.1. Reduktion af den administrative byrde

Reduktionen af den administrative byrde for virksomhederne som følge af det andet faktureringsdirektiv blev hovedsageligt udløst af følgende to sæt bestemmelser: i) krav til e-fakturering og ii) udstedelse og indhold af fakturaer, som forenklede og harmoniserede faktureringskravene.

Med hensyn til e-fakturering anerkendes det, at det andet faktureringsdirektiv spiller en positiv rolle. Det andet faktureringsdirektiv er klart en af de faktorer, som har stimuleret væksten i anvendelsen *e-fakturering* blandt EU-virksomheder siden 2014. Undersøgelsen viser, at den største indvirkning af det andet faktureringsdirektiv på reduktionen af den administrative byrde var den større anvendelse af ustruktureret e-fakturering[7] på grund af forenklinger, der tilskyndede virksomhederne til at skifte fra papirfakturaer til PDF-filer[8]. I det andet faktureringsdirektiv skelnes der ikke mellem strukturerede[9] og ustrukturerede e-fakturaer. Idet der i direktivet ikke skelnes mellem de to formater af e-fakturaer, og princippet om teknologineutralitet dermed blev håndhævet, stimulerede direktivet ikke direkte brugen af automatisk genererede fakturaer og medførte således ikke en stigning i anvendelsen af e-fakturaer.

Kvantitativt[10] vurderes direktivet at have reduceret den administrative byrde for virksomhederne med 1,04 mia. EUR i perioden 2014-2017, hvoraf omkring 920 mio. EUR skyldes anvendelsen af ustruktureret fakturering[11]. Mikrovirksomhederne[12] har haft mest gavn af denne indvirkning af det andet faktureringsdirektiv, idet de anvendte ustrukturerede e-fakturaer, da de ikke var i stand til at håndtere kravene til struktureret e-fakturering.

---

7 Ustrukturerede e-fakturaer henviser til fakturaer, som sendes elektronisk uden et foreskrevet eller specifikt format, f.eks. en e-mail med et vedhæftet PDF-fil eller en fax modtaget i elektronisk format og ikke papirformat.

8 Portable Document Format, et filformat til at fremvise og sende elektroniske dokumenter i det tilsigtede format.

9 Strukturerede elektroniske fakturaer henviser til fakturaer, der udstedes, sendes og modtages i et struktureret elektronisk format, som gør det muligt at behandle dem automatisk og elektronisk.

10 Med hensyn til beregningerne henvises til punkt 5.2 og 6 i den endelige rapport om evalueringen af faktureringsreglerne i direktiv 2006/112/EF.

11 Resten af besparelserne skyldes forenklet fakturering og kasseregnskabsordningen.

12 Ifølge Kommissionens henstilling om definitionen af mikrovirksomheder, små og mellemstore virksomheder ((C(2003/1422) forstås ved mikrovirksomheder virksomheder, som beskæftiger under 10 personer, og som har en årlig omsætning eller en årlig samlet balance på ikke over 2 mio. EUR.

Vedrørende *revisionen af udstedelsen og indholdet af fakturaer* blev det vurderet, at reduktionen af byrden var ret begrænset. Den bestemmelse, som havde den største indflydelse på reduktionen af den administrative byrde, var ordningen med forenklet fakturering (kvantitativt vurderet til ca. 38 mio. EUR om året[13]).

3.2. Indvirkningen på det interne marked

Det andet faktureringsdirektiv bidrog positivt til at støtte et velfungerende indre marked, primært med e-fakturaer og grænseoverskridende fakturering.

For det første viste de indsamlede data i undersøgelsen, at selv om det i 2014 var én ud af fire handlende inden for EU, der udstedte e-fakturaer, steg dette tal til tre ud af fire i 2018. Det betyder, at det andet faktureringsdirektiv fjernede de problemer, som gjorde grænseoverskridende e-fakturering vanskeligere, og bidrog således klart til den øgede brug af e-fakturaer i grænseoverskridende transaktioner.

For det andet indførtes med det andet faktureringsdirektiv fire yderligere væsentlige ændringer til reglerne for grænseoverskridende fakturaer: i) de nye regler om de gældende faktureringsordninger (artikel 219a), ii) den ensartede frist for udstedelse af fakturaer for transaktioner inden for EU (artikel 222), iii) de nye regler om valutaomregning (artikel 91 og 230) og iv) det forenklede indhold af fakturaer for grænseoverskridende transaktioner, som er omfattet af omvendt betalingspligt (artikel 226a). Endvidere forenklede de nye regler om selvfakturering (artikel 224) også brugen af denne ordning for grænseoverskridende transaktioner. Disse ændringer øgede retssikkerheden af de faktureringsregler, der gælder for transaktioner inden for EU.

Indvirkningen på det indre marked af de andre bestemmelser i det andet faktureringsdirektiv anses for at være mere begrænset, idet de ikke påvirker faktureringsprocesser og dermed stod ret ubemærket hen hos virksomhederne.

3.3. Direktivets rolle med hensyn til at fremme SMV'er

De fleste af foranstaltningerne i det andet faktureringsdirektiv er generelle og gælder både store virksomheder og SMV'er. Men forenklingen og harmoniseringen af de retlige rammer fører til en reduktion af den administrative byrde, og foranstaltningerne er således potentielt nyttige for SMV'er, som på grund af deres mindre størrelse normalt oplever flere vanskeligheder med at overholde skattemæssige forpligtelser end store virksomheder.

Det andet faktureringsdirektiv havde en positiv indvirkning på SMV'er på grund af den mere udbredte anvendelse af *ustruktureret e-fakturering*. Den positive indvirkning var mere markant for SMV'er og mikrovirksomheder end for store virksomheder. SMV'erne nød godt af omkring 55 % af byrdereduktionen på grund af den mere udbredte brug af ustruktureret e-fakturering. Forskellen i byrdereduktionen, som stadig er betydelig, skyldes de store virksomheder, da disse udsteder et synligt højere antal fakturaer.

---

[13] Med hensyn til beregningerne henvises til punkt 6.2.2. i den endelige rapport om evalueringen af faktureringsreglerne i direktiv 2006/2012/EF.

Det andet faktureringsdirektiv ændrede også to faktureringsordninger, som var helt eller delvist rettet mod SMV'er, nemlig kasseregnskabsordningen og ordningen med forenklede fakturaer, og bidrog således til en mere udbredt anvendelse af disse. En række medlemsstater har indført eller udvidet anvendelsesområdet for *kasseregnskabsordningen* efter de ændringer, som blev indført af det andet faktureringsdirektiv. Det anslås, at omkring 60 000 yderligere mikrovirksomheder nød godt af kasseregnskabsordningen takket være det andet faktureringsdirektiv. Alt i alt er anvendelsen af ordningen fortsat begrænset, hvilket skyldes, at hvis en virksomhed vælger kasseregnskabsordningen, kræver det ændringer i regnskabsprocesserne, som i visse tilfælde medfører højere honorarer til rådgivere. De samlede besparelser som følge af den mere udbredte anvendelse af kasseregnskabsordningen efter det andet faktureringsdirektiv er vurderet til 33 mio. EUR for de 10 medlemsstater, hvor ændringerne kan tilskrives det andet faktureringsdirektiv. Kasseregnskabets betydning rækker dog langt videre end blot en reduktion af den administrative byrde. Det spillede en meget vigtig rolle for mikrovirksomhederne under den økonomiske krise, hvor de økonomiske forhold forværredes, og betalingerne blev vanskeligere.

Med hensyn til forenklede fakturaer som følge af de ændringer, som det andet faktureringsdirektiv medførte, er ordningen blevet indført i en række medlemsstater, mens andre medlemsstater udvidede dens anvendelsesområde. *Ordningen med forenklet fakturering* blev vurderet til at have den største indflydelse på reduktionen af den administrative byrde af alle bestemmelserne om udstedelse og indhold af fakturaer (se ovenstående afsnit 3.1). Brugen af forenklede fakturaer er dog fortsat stort set begrænset til bestemte erhvervssektorer såsom hoteller, restauranter, detailhandlen, tankstationer og transport, og reduktionen af byrden er således ikke væsentlig.

3.4. Bekæmpelse af momssvig

Direktivet som helhed skulle også støtte kontrolaktiviteter i forbindelse med skatter og afgifter og eventuelt fremme overholdelsen af momsreglerne. Det andet faktureringsdirektiv medførte navnlig to bestemmelser herom: i) fristen for udstedelse af fakturaer for transaktioner inden for EU og ii) reglerne om momsforfald for leveringer og erhvervelser inden for EU. Men der er ingen tegn på, at det andet faktureringsdirektiv har haft nogen væsentlig indvirkning på afgiftskontrollen eller overholdelsen af momsreglerne. Udtalelserne fra skattemyndighederne bekræfter, at virkningen af det andet faktureringsdirektiv med hensyn til overholdelse af momsreglerne om nogen er ret begrænset. Skattemyndigheder og interessenter er af den opfattelse, at der ikke kan opnås mere gennem faktureringsregler inden for afgiftskontrol. Eftersom skattemyndighederne ikke har umiddelbar adgang til faktureringsoplysningerne, har de aktuelt fokus på systemer, der sikrer rapportering i realtid og dermed bedre risikoanalyse og mere målrettet kontrol. Samtidig er det betryggende, at forenklingen og harmoniseringen af kravene til fakturering og e-fakturering ikke havde nogen negativ indvirkning på kontrolaktiviteterne vedrørende skatter og afgifter.

4. Direktivets vigtigste mangler

Vurderingen af faktureringsreglerne viste en mangel i det andet faktureringsdirektiv og visse nye problemer, som er beskrevet nedenfor.

4.1. Manglende klarhed om BCAT

I forbindelse med e-fakturering blev der med det andet faktureringsdirektiv indført et begreb for virksomhedskontrol, der etablerer et pålideligt revisionsspor (BCAT) som et middel til at bevise e-fakturaens integritet og ægthed. Dette begreb opfattes stadig som værende komplekst, fortolkes ikke ensartet af skattemyndighederne og anvendes kun i ringe grad af de erhvervsdrivende i EU. Interessenterne ser dette som en mangel ved det andet faktureringsdirektiv.

I det andet faktureringsdirektiv (artikel 233) fastsættes princippet om, at de erhvervsdrivende frit kan vælge, hvilken dokumentation de vil bruge til at bevise deres e-fakturaers integritet og ægthed. Men i praksis er de eneste metoder, der anvendes: i) e-signatur, ii) elektronisk dataudveksling og iii) BCAT. BCAT fungerer således som standardmetode til at bevise e-fakturaens integritet og ægthed for alle de virksomheder, som ikke har valgt e-signaturer eller elektronisk dataudveksling. Det betyder, at de fleste, om ikke alle, virksomheder, der udveksler e-fakturaer som usignerede PDF-filer, bør have et BCAT-system. Men overholdelsen i virksomhederne og håndhævelsen hos skattemyndighederne var begrænset og i visse medlemsstater endda helt fraværende. Generelt mener interessenterne, at der mangler en praktisk definition af BCAT i direktivet. Der var nogen vejledning i medlemsstaternes afledte lovgivning samt i de forklarende bemærkninger udarbejdet af Europa-Kommissionen. Trods disse bestræbelser mener de erhvervsdrivende ikke, at vejledningen om BCAT er tilstrækkelig klar. Dette udmønter sig i tvivl om, hvordan denne mulighed bør anvendes i praksis, og om den vil blive accepteret i skattemæssige revisioner.

4.2. De komplekse arkiveringsregler

Et muligt nyt aspekt vedrører arkiveringsregler. Det andet faktureringsdirektiv indeholdt ingen bestemmelser om arkivering. Siden direktivets gennemførelse er kompleksiteten og den lovgivningsmæssige fragmentering af arkiveringsreglerne steget ujævnt. Dette skyldes, at visse medlemsstater vedtog meget detaljerede regler om e-arkivering af skattemæssige dokumenter, som naturligvis også gælder for e-fakturaer. Næsten 40 % af interessenterne mener, at de nationale regler om arkivering af e-fakturaer er besværlige og vanskelige at overholde.

4.3. Nationale krav til e-rapportering

Et andet problem, som opstod efter vedtagelsen af det andet faktureringsdirektiv, men ikke som følge af det, er flere medlemsstaters indførelse af krav om indsendelse af elektroniske erklæringer om visse indenlandske transaktioner. Medlemsstaterne indførte denne rapportering for at tackle svigagtige aktiviteter. Interessenterne ser en risiko for

disharmonisering og en øget administrativ byrde som følge af udbredelsen af sådanne nationale krav til e-rapportering.

5. Konklusioner og fremtidsperspektiver

Vurderingen af direktivet er stort set positiv, idet det reelt har støttet forenklingen og harmoniseringen af reglerne om fakturering og e-fakturering i hele EU. Det andet faktureringsdirektiv bidrog til udbredelsen af ustruktureret e-fakturering, reduktionen af den administrative byrde for virksomheder, den øgede retssikkerhed for erhvervsdrivende og et velfungerende indre marked. Bestemmelserne i det andet faktureringsdirektiv er fortsat relevante og passende med hensyn til de erhvervsdrivendes behov, nemlig klarere, mere enkle og mere harmoniserede regler for e-fakturering.

På visse områder som bedre kontrolaktiviteter for skatter og afgifter og fremme af SMV'er var resultaterne positive, men under deres potentiale.

Vurderingen viste også en enkelt mangel som følge af det andet faktureringsdirektiv, nemlig den manglende klarhed om BCAT. Endvidere er der fremkommet visse problemer, ikke som følge af det andet faktureringsdirektiv, men på nationalt plan, såsom komplekse arkiveringsregler og nationale krav til e-rapportering.

Med hensyn til BCAT ville der være behov for yderligere præciseringer for at tackle ovennævnte mangel. Men det er tvivlsomt, om sådanne præciseringer kan indgå i lovteksten. Dette skyldes, at hensigten med BCAT er at omfatte mange forskellige typer af forretningsprocesser, og enhver definition i direktivet ville begrænse dens omfang og ville risikere at blive forældede på grund af teknologiske fremskridt. Desuden synes skattemyndighederne at lægge mindre vægt på strenge regler om integritet og ægthed på grund af indførelse af krav til e-rapportering. Endelig ville der være en risiko for at påføre virksomhederne og navnlig SMV'erne en yderligere byrde. Det kunne derfor undersøges, om en præcisering af BCAT lettere kunne opnås gennem Kommissionens forklarende bemærkninger og deling af bedste praksis i medlemsstaterne. Dette kunne ledsages af visse yderligere præciseringer af den retlige definition af e-fakturaer.

Med hensyn til arkiveringsreglerne, et område, som virksomhederne anser for komplekst, ville det være svært at gribe ind på EU-plan, eftersom de detaljerede krav til lagring af fakturaer fastlægges af medlemsstaterne. Med udviklingen af digitale løsninger kunne fokus på dette område f.eks. være, om det kunne være en god idé at udvikle en standard for en europæisk cloudtjeneste til lagring af fakturaer.

Med hensyn til skatte- og afgiftskontrol stemmer de aktuelle faktureringsregler ifølge skattemyndighederne og interessenterne fint overens med behovet for kontrolaktiviteter på dette område, og der er faktisk ikke meget mere at hente fra faktureringsreglerne med hensyn til at fremme denne kontrol. En eventuel ændring af momsdirektivet til dette formål ville således ikke give den store merværdi. I stedet ser mange skattemyndigheder nu på, hvordan man får adgang til transaktionsdata uden at skulle have fysisk eller elektronisk adgang til fakturaer, så man dermed indfører krav til e-rapportering i realtid.

Hovedvægten af eventuelle yderligere forbedringer for SMV'er skulle være på kasseregnskab. Men interessenterne vurderede generelt, at kasseregnskabsordningen var positiv, og der var ikke tegn på nye problemer.

Med hensyn til reduktionen af den administrative byrde tilskrives dette primært den lavere anvendelse af strukturerede e-fakturaer. Dette var et politisk valg, som blev foretaget i det andet faktureringsdirektiv. En mere radikal tilgang, der udelukkende omhandlede strukturerede e-fakturaer som et gyldigt dokument, ville kræve ændringer af den eksisterende lovgivning.

Konklusionen er, at skattemyndigheder og interessenter vurderer, at de faktureringsregler, som blev indført med det andet faktureringsdirektiv, fungerer fint, og der blev ikke fundet nogen større problemer. I forbindelse med bekæmpelse af svig og i lyset af den teknologiske udvikling og de seneste tendenser i visse medlemsstater inden for e-fakturering og e-rapportering vil Kommissionen sammen med medlemsstaterne undersøge, om potentialet i e-fakturering kan udbredes yderligere på EU-plan. Kommissionen vil også indlede en overvejelse af kravene til e-rapportering og navnlig med hensyn til indvirkningen på det indre marked som følge af de forskellige regler, der gælder i medlemsstaterne.