ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ
ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Βρυξέλλες, 10.2.2020
COM(2020) 47 final

ΕΚΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΥΡΩΠΑΪΚΟ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΙΟ ΚΑΙ ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ

για την αξιολογηση των κανόνων τιμολόγησης βάσει της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα του φόρου προστιθέμενης αξίας

{SWD(2020) 29 final}

1. Εισαγωγή

Βάσει του άρθρου 237 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ[1] (οδηγία ΦΠΑ), η Επιτροπή υποβάλλει στο Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και στο Συμβούλιο συνολική έκθεση αξιολόγησης, βάσει ανεξάρτητης οικονομικής μελέτης, σχετικά με τον αντίκτυπο των κανόνων τιμολόγησης που ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2013 και ιδίως όσον αφορά τον βαθμό στον οποίο πράγματι οδήγησαν σε μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων. Σε αυτό το πλαίσιο, η Επιτροπή διενήργησε αξιολόγηση των κανόνων τιμολόγησης.

Η αξιολόγηση στηρίχθηκε σε ανεξάρτητη μελέτη του ομίλου συμβουλευτικών υπηρεσιών Economisti Associati και είχε ως αποτέλεσμα την τελική έκθεση που δημοσιεύθηκε τον Φεβρουάριο του 2019[2].

Στο πλαίσιο της αξιολόγησης εξετάστηκαν οι κανόνες τιμολόγησης βάσει της οδηγίας 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου[3] (δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης) και ειδικότερα αξιολογήθηκε κατά πόσον συνέβαλαν στους τέσσερις γενικούς στόχους που είχαν τεθεί αρχικά, δηλαδή: i) στη μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων, ii) στη μείωση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ / στον αντίκτυπο στις δραστηριότητες ελέγχου, iii) στην ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και iv) στην προώθηση των ΜΜΕ.

Η αξιολόγηση βασίστηκε στα πέντε κριτήρια αξιολόγησης που καθορίζονται στις κατευθυντήριες γραμμές της Επιτροπής για τη βελτίωση της νομοθεσίας[4]: συνάφεια, αποτελεσματικότητα, αποδοτικότητα, συνοχή και ενωσιακή προστιθέμενη αξία.

2. Μεταφορά στο εθνικό δίκαιο και εφαρμογή της οδηγίας

Προκειμένου να καθορίσει ένα σημείο εκκίνησης για την αξιολόγηση, ο σύμβουλος διεξήγαγε ανάλυση του τρόπου με τον οποίο η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο και εφαρμόστηκε από τα κράτη μέλη. Η ανάλυση εστίασε στο κατά πόσον τα κράτη μέλη μετέφεραν ορθά την οδηγία στο εθνικό δίκαιο και προσδιόρισε τον βαθμό στον οποίο μεταβλήθηκε το εθνικό νομικό πλαίσιο λόγω της οδηγίας. Χάριν σαφήνειας, η κατωτέρω σύνοψη της ανάλυσης χωρίζεται σε τρεις θεματικούς τομείς.

---

1 Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347 της 11.12.2006, σ. 1).

2 Report on the evaluation of Invoicing Rules of Directive 2006/112/EC (Έκθεση σχετικά με την αξιολόγηση των κανόνων τιμολόγησης δυνάμει της οδηγίας 2006/112/ΕΚ: https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/745fa4fe-2db0-11e9-8d04-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-search

3 Οδηγία 2010/45/ΕΕ του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2010, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά τους κανόνες τιμολόγησης, ΕΕ L 189 της 22.7.2010, σ. 1.

4 Για περισσότερες πληροφορίες, βλ.: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_en

2.1. Ηλεκτρονική τιμολόγηση

Η οδηγία επέφερε τρεις βασικές αλλαγές στο νομικό πλαίσιο της ΕΕ για τα ηλεκτρονικά τιμολόγια: i) νέο ορισμό για το ηλεκτρονικό τιμολόγιο· ii) την αρχή της τεχνολογικής ουδετερότητας· και iii) την αρχή της ίσης μεταχείρισης των χάρτινων τιμολογίων και των ηλεκτρονικών τιμολογίων. Οι αλλαγές θεσπίστηκαν με ομοιόμορφο τρόπο σε ολόκληρη την ΕΕ. Ακόμη και σε περιπτώσεις στις οποίες οι εθνικές διατάξεις διαφέρουν ελαφρώς από το κείμενο της οδηγίας, δεν φαίνεται να υπάρχουν προβλήματα εσφαλμένης μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο.

Ειδικότερα όσον αφορά τον *ορισμό του ηλεκτρονικού τιμολογίου*, η συντριπτική πλειονότητα των κρατών μελών (24) εισήγαγαν στην εθνική τους νομοθεσία τον ορισμό του ηλεκτρονικού τιμολογίου αντικατοπτρίζοντας τον ορισμό της οδηγίας. Σε τέσσερα κράτη μέλη ο ορισμός είτε δεν συμπεριλήφθηκε είτε διαφέρει ελαφρώς από αυτόν που περιλαμβάνεται στην οδηγία ΦΠΑ. Όσον αφορά την *αρχή της τεχνολογικής ουδετερότητας*, αυτή έχει μεταφερθεί στο εθνικό δίκαιο με ομοιόμορφο τρόπο και κανένα κράτος μέλος δεν απαιτεί τη χρήση καθορισμένης τεχνολογίας ηλεκτρονικής τιμολόγησης. Παρ' όλο που τέσσερα κράτη μέλη δέχονται μόνο λύσεις ηλεκτρονικής τιμολόγησης οι οποίες αναφέρονται ρητά στην εθνική νομοθεσία, οι προβλεπόμενες επιλογές έχουν οριστεί με επαρκώς ευρύ τρόπο ώστε να διασφαλίζουν την ελευθερία επιλογής των φορολογουμένων. Προκειμένου να διασφαλιστεί η αρχή της *ίσης μεταχείρισης*, σε όλα τα κράτη μέλη καταργήθηκαν οι νομοθετικές απαιτήσεις για τα ηλεκτρονικά τιμολόγια πέραν εκείνων που ισχύουν και για τα χάρτινα τιμολόγια[5].

2.2. Έκδοση και περιεχόμενο των τιμολογίων

Η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης επέφερε σειρά αλλαγών στον τομέα της έκδοσης και του περιεχομένου των τιμολογίων. Η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης τροποποίησε τρία ειδικά καθεστώτα τιμολόγησης: την αυτοτιμολόγηση, τα απλουστευμένα τιμολόγια και τα συγκεντρωτικά τιμολόγια. Η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης επέφερε επίσης αλλαγές στις απαιτήσεις τιμολόγησης που ισχύουν για τις διασυνοριακές συναλλαγές με σκοπό τη μείωση της επιβάρυνσης και την ενίσχυση της εναρμόνισης. Οι βασικές αλλαγές αφορούν τους εφαρμοστέους κανόνες τιμολόγησης, τον χρόνο έκδοσης των τιμολογίων και το περιεχόμενο των διασυνοριακών τιμολογίων.

Συνολικά, η οδηγία παρουσιάζει πολύ καλό επίπεδο μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο. Όλες οι υποχρεωτικές απαιτήσεις της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης μεταφέρθηκαν στις εθνικές νομοθεσίες. Επιπροσθέτως, τα κράτη μέλη εισήγαγαν στις εθνικές τους νομοθεσίες αλλαγές οι οποίες ήταν προαιρετικές για τα κράτη μέλη. Τέλος, τα κράτη μέλη εισήγαγαν και ορισμένες άλλες αλλαγές ως πρόσθετες απλουστεύσεις, οι οποίες, αν και στην πραγματικότητα δεν προβλέπονταν στην οδηγία, δεν έρχονται σε αντίθεση με αυτήν.

Αξίζει να σημειωθεί πως όσον αφορά την έκδοση και το περιεχόμενο των τιμολογίων, η εθνική νομοθεσία ορισμένων κρατών μελών ήταν ήδη σύμφωνη με τη δεύτερη οδηγία περί

[5] Για περισσότερες λεπτομέρειες σχετικά με τη μεταφορά των διατάξεων για την ηλεκτρονική τιμολόγηση στο εθνικό δίκαιο, βλ. κεφάλαιο 3.1.1 του εγγράφου εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής.

τιμολόγησης. Κατά συνέπεια, η έκταση των αλλαγών εξαρτάται από το πλαίσιο της προηγούμενης εθνικής νομοθεσίας. Επομένως, η οδηγία είχε ασύμμετρο αντίκτυπο στα διαφορετικά εθνικά νομικά πλαίσια. Για τον λόγο αυτόν και για τους σκοπούς της αξιολόγησης, οι εν λόγω διατάξεις ιεραρχήθηκαν με βάση την έκταση της νομικής αλλαγής (δηλαδή, τον αριθμό των κρατών μελών στα οποία οι διατάξεις είχαν ως αποτέλεσμα την τροποποίηση του εθνικού νομικού πλαισίου) και την αντίληψη των επαγγελματιών στον τομέα του ΦΠΑ σχετικά με το αν επηρέασαν τη συμπεριφορά των επιχειρήσεων. Αυτή η ιεράρχηση έδειξε ότι οι αλλαγές που αφορούσαν την εφαρμοστέα δικαιοδοσία (άρθρο 219α της οδηγίας ΦΠΑ), τα απλουστευμένα τιμολόγια (άρθρα 220α, 226β, 238 της οδηγίας ΦΠΑ), τον χρόνο έκδοσης των τιμολογίων (άρθρο 222 της οδηγίας ΦΠΑ) και την αυτοτιμολόγηση (άρθρο 224 της οδηγίας ΦΠΑ) θεωρήθηκαν ουσιώδεις, ενώ οι λοιπές αλλαγές που επέφερε η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης θεωρήθηκε ότι είχαν μάλλον μικρό αντίκτυπο[6].

2.3. Λοιποί κανόνες τιμολόγησης

Η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης επέφερε μία συγκεκριμένη αλλαγή η οποία αφορούσε στοχευμένα τις ΜΜΕ, την επονομαζόμενη συνδυαστική ταμειακή λογιστική για ορισμένες πολύ μικρές επιχειρήσεις. Από την ανάλυση της μεταφοράς της διάταξης για την ταμειακή λογιστική στο εθνικό δίκαιο δεν προκύπτουν αποκλίσεις μεταξύ των κανόνων της ΕΕ και των εθνικών νομικών πλαισίων. Οι λοιπές αλλαγές αφορούν τους κανόνες για το απαιτητό του ΦΠΑ σε ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών και σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών και η μεταφορά τους στο εθνικό δίκαιο οδήγησε σε μια εναρμονισμένη προσέγγιση του θέματος αυτού στα κράτη μέλη.

3. Κύριες επιπτώσεις της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης

3.1. Μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης

Η μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων από τη δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης επήλθε κυρίως μέσω των ακόλουθων δύο ομάδων διατάξεων: i) τις απαιτήσεις ηλεκτρονικής τιμολόγησης και ii) την έκδοση και το περιεχόμενο των τιμολογίων, που απλούστευσαν και εναρμόνισαν τις απαιτήσεις τιμολόγησης.

Όσον αφορά την ηλεκτρονική τιμολόγηση, αναγνωρίζεται ο θετικός ρόλος της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης. Η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης ήταν σαφέστατα ένας από τους παράγοντες που τόνωσαν την αύξηση της χρήσης της *ηλεκτρονικής τιμολόγησης* από τις επιχειρήσεις της ΕΕ από το 2014. Με βάση τη μελέτη, ο μεγαλύτερος αντίκτυπος της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης στη μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης οφείλεται στην ευρύτερη υιοθέτηση της αδόμητης ηλεκτρονικής τιμολόγησης[7], λόγω των απλουστεύσεων που ενθάρρυναν τη μετάβαση των εταιρειών από τα χάρτινα τιμολόγια στα PDF[8]. Στη

---

6 Βλ. τμήμα 3.1.2 του εγγράφου εργασίας των υπηρεσιών της Επιτροπής.

7 Ως αδόμητα ηλεκτρονικά τιμολόγια νοούνται τα τιμολόγια που διαβιβάζονται ηλεκτρονικά χωρίς καθορισμένη ή ειδική μορφή, π.χ. μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου με συνημμένο PDF ή μήνυμα τηλεομοιοτυπίας που έχει ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή και όχι σε χαρτί.

8 Portable Document Format, (μορφότυπος φορητού εγγράφου) είναι μορφότυπος εγγράφου που υποστηρίζει την αποτύπωση και αποστολή ηλεκτρονικών αρχείων στην επιθυμητή μορφή.

δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης δεν γίνεται διάκριση μεταξύ δομημένων[9] και αδόμητων ηλεκτρονικών τιμολογίων. Μη διακρίνοντας μεταξύ των δύο μορφών ηλεκτρονικών τιμολογίων και εφαρμόζοντας την αρχή της τεχνολογικής ουδετερότητας, η οδηγία δεν τόνωσε άμεσα τη χρήση αυτόματα επεξεργάσιμων τιμολογίων και κατά συνέπεια δεν οδήγησε σε αυξημένη υιοθέτηση των δομημένων τιμολογίων.

Ποσοτικά[10], εκτιμάται ότι η οδηγία έχει μειώσει τη διοικητική επιβάρυνση των επιχειρήσεων κατά 1,04 δισ. EUR κατά την περίοδο 2014-2017, εκ των οποίων ποσό της τάξης των 920 εκατ. EUR μπορεί να αποδοθεί στην υιοθέτηση της αδόμητης τιμολόγησης[11]. Από αυτόν τον αντίκτυπο της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης ωφελήθηκαν περισσότερο οι πολύ μικρές επιχειρήσεις[12], δεδομένου ότι υιοθέτησαν τα αδόμητα ηλεκτρονικά τιμολόγια, καθώς δεν διέθεταν τον απαραίτητο εξοπλισμό για να ανταποκριθούν στις απαιτήσεις δομημένης ηλεκτρονικής τιμολόγησης.

Όσον αφορά *την αναθεώρηση της έκδοσης και του περιεχομένου των τιμολογίων*, η μείωση της επιβάρυνσης κρίθηκε μάλλον περιορισμένη. Η διάταξη που είχε τον μεγαλύτερο αντίκτυπο στη μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης ήταν το καθεστώς της απλουστευμένης τιμολόγησης (σε ποσοτικούς όρους εκτιμήθηκε κατά προσέγγιση στα 38 εκατ. EUR ετησίως[13]).

3.2. Αντίκτυπος στην εσωτερική αγορά

Η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης συνέβαλε θετικά στη στήριξη της λειτουργίας της εσωτερικής αγοράς, κυρίως μέσω των ηλεκτρονικών τιμολογίων και της διασυνοριακής τιμολόγησης.

Πρώτον, από τα στοιχεία που συλλέχθηκαν στο πλαίσιο της μελέτης προκύπτει ότι ενώ το 2014 ηλεκτρονικά τιμολόγια εξέδιδε ένας στους τέσσερις εμπόρους που πραγματοποιούσαν ενδοενωσιακές συναλλαγές, το 2018 ο αριθμός αυτός είχε αυξηθεί σε τρεις στους τέσσερις εμπόρους. Αυτό υποδηλώνει ότι η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης είχε ως αποτέλεσμα την άρση των προβλημάτων που καθιστούσαν δυσκολότερη τη διασυνοριακή ηλεκτρονική τιμολόγηση και, επομένως, συνέβαλε σαφώς στην αυξημένη χρήση των ηλεκτρονικών τιμολογίων στις διασυνοριακές συναλλαγές.

Δεύτερον, η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης επέφερε τέσσερις περαιτέρω σημαντικές αλλαγές στους κανόνες που εφαρμόζονται στα διασυνοριακά τιμολόγια: i) τους νέους

---

9 Ως δομημένα ηλεκτρονικά τιμολόγια νοούνται τα τιμολόγια που εκδίδονται, διαβιβάζονται και παραλαμβάνονται σε δομημένη ηλεκτρονική μορφή η οποία επιτρέπει την αυτόματη και ηλεκτρονική επεξεργασία τους.

10 Όσον αφορά τους υπολογισμούς, βλ. ενότητα 5.2 και ενότητα 6 της τελικής έκθεσης σχετικά με την αξιολόγηση των κανόνων τιμολόγησης δυνάμει της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

11 Η υπόλοιπη εξοικονόμηση προέρχεται από την απλουστευμένη τιμολόγηση και την ταμειακή λογιστική.

12 Σύμφωνα με τη σύσταση της Επιτροπής σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων (C(2003/1422)), ως «πολύ μικρή επιχείρηση» ορίζεται «η επιχείρηση η οποία απασχολεί λιγότερους από 10 εργαζομένους και της οποίας ο ετήσιος κύκλος εργασιών ή το σύνολο του ετήσιου ισολογισμού δεν υπερβαίνει τα 2 εκατομμύρια EUR».

13 Όσον αφορά τους υπολογισμούς, βλ. ενότητα 6.2.2 της τελικής έκθεσης σχετικά με την αξιολόγηση των κανόνων τιμολόγησης δυνάμει της οδηγίας 2006/112/ΕΚ.

κανόνες σχετικά με τα εφαρμοστέα καθεστώτα τιμολόγησης (άρθρο 219α)· ii) την ενιαία χρονική προθεσμία για την έκδοση τιμολογίων για ενδοενωσιακές συναλλαγές (άρθρο 222)· iii) τους νέους κανόνες σχετικά με τη μετατροπή νομισμάτων (άρθρα 91 και 230)· και iv) το απλουστευμένο περιεχόμενο των τιμολογίων για τις διασυνοριακές συναλλαγές που υπόκεινται σε αντίστροφη επιβάρυνση (άρθρο 226α). Επιπροσθέτως, οι νέοι κανόνες για την αυτοτιμολόγηση (άρθρο 224) απλούστευσαν επίσης τη χρήση αυτού του καθεστώτος για τις διασυνοριακές συναλλαγές. Χάρη στις αλλαγές αυτές βελτιώθηκε η ασφάλεια δικαίου των κανόνων τιμολόγησης που εφαρμόζονται στις ενδοενωσιακές συναλλαγές.

Ο αντίκτυπος που είχαν στην εσωτερική αγορά οι λοιπές διατάξεις της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης θεωρείται πιο περιορισμένος, καθώς οι διατάξεις αυτές δεν επηρέασαν τις διαδικασίες τιμολόγησης και ως εκ τούτου πέρασαν μάλλον απαρατήρητες από τις επιχειρήσεις.

3.3. Ο ρόλος της οδηγίας στην προώθηση των ΜΜΕ

Τα περισσότερα μέτρα της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης είναι γενικού χαρακτήρα και εφαρμόζονται τόσο σε μεγάλες επιχειρήσεις όσο και σε ΜΜΕ. Ωστόσο, η απλούστευση και η εναρμόνιση του κανονιστικού πλαισίου οδηγεί στη μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης και ως εκ τούτου τα μέτρα έχουν τη δυνατότητα να αποβούν ιδιαίτερα επωφελή για τις ΜΜΕ, οι οποίες λόγω του μικρότερου μεγέθους τους, αντιμετωπίζουν συνήθως περισσότερες δυσκολίες όσον αφορά τη συμμόρφωσή τους με τις φορολογικές υποχρεώσεις σε σύγκριση με τις μεγάλες εταιρείες.

Η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης είχε θετικό αντίκτυπο στις ΜΜΕ λόγω της ευρύτερα διαδεδομένης χρήσης της *αδόμητης ηλεκτρονικής τιμολόγησης*. Ο θετικός αυτός αντίκτυπος ήταν σημαντικότερος στις ΜΜΕ και στις πολύ μικρές επιχειρήσεις σε σύγκριση με τις μεγάλες εταιρείες. Οι ΜΜΕ επωφελήθηκαν κατά 55 % από τη μείωση της επιβάρυνσης χάρη στην ευρύτερα διαδεδομένη χρήση της αδόμητης ηλεκτρονικής τιμολόγησης. Η διαφορά στη μείωση της επιβάρυνσης, η οποία παραμένει σημαντική, αποδίδεται στις μεγάλες εταιρείες καθώς οι μεγάλες επιχειρήσεις εκδίδουν αισθητά μεγαλύτερο αριθμό τιμολογίων.

Η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης τροποποίησε επίσης δύο καθεστώτα τιμολόγησης τα οποία αφορούσαν στοχευμένα, εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, τις ΜΜΕ, και συγκεκριμένα την ταμειακή λογιστική και τα απλουστευμένα τιμολόγια, και με τον τρόπο αυτόν συνέβαλε στην ευρύτερη χρήση τους. Ορισμένα κράτη μέλη θέσπισαν ή διεύρυναν το πεδίο εφαρμογής του *καθεστώτος της ταμειακής λογιστικής* μετά τις αλλαγές που επέφερε η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης. Εκτιμάται ότι περίπου 60 000 επιπλέον πολύ μικρές επιχειρήσεις επωφελήθηκαν από το καθεστώς της ταμειακής λογιστικής χάρη στη δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης. Συνολικά, η υιοθέτηση του καθεστώτος παραμένει περιορισμένη εξαιτίας του γεγονότος ότι η επιλογή του καθεστώτος της ταμειακής λογιστικής απαιτεί αλλαγές στις λογιστικές διαδικασίες, οι οποίες σε ορισμένες περιπτώσεις ενδέχεται να συνεπάγονται υψηλότερες αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες. Η συνολική εξοικονόμηση κόστους λόγω της ευρύτερης υιοθέτησης του καθεστώτος της ταμειακής λογιστικής η οποία επιτεύχθηκε χάρη στη δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης εκτιμάται σε 33 εκατ. EUR για τα δέκα κράτη μέλη στα οποία οι αλλαγές οφείλονται στη δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης.

Ωστόσο, η σημασία της ταμειακής λογιστικής υπερβαίνει κατά πολύ την απλή μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης. Διαδραμάτισε πολύ σημαντικό ρόλο για τις πολύ μικρές επιχειρήσεις κατά τη διάρκεια της οικονομικής κρίσης, όταν οι οικονομικές συνθήκες επιδεινώθηκαν και οι πληρωμές κατέστησαν δυσκολότερες.

Όσον αφορά τα απλουστευμένα τιμολόγια, λόγω των αλλαγών που επέφερε η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης, το εν λόγω καθεστώς θεσπίστηκε σε ορισμένα κράτη μέλη, ενώ σε άλλα κράτη μέλη διευρύνθηκε το πεδίο εφαρμογής του. *Το καθεστώς απλουστευμένης τιμολόγησης* κρίθηκε ότι είχε τον μεγαλύτερο αντίκτυπο στη μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης από όλες τις διατάξεις για την έκδοση και το περιεχόμενο των τιμολογίων (βλ. ανωτέρω ενότητα 3.1). Παρ' όλα αυτά, η χρήση των απλουστευμένων τιμολογίων κατά βάση περιορίζεται σε συγκεκριμένους επιχειρηματικούς κλάδους, όπως τα καταλύματα, τα εστιατόρια, το λιανικό εμπόριο, τα πρατήρια καυσίμων και οι υπηρεσίες μεταφορών, με αποτέλεσμα η μείωση της επιβάρυνσης να μην είναι ουσιώδης.

3.4. Καταπολέμηση της απάτης στον τομέα του ΦΠΑ

Συνολικά, η οδηγία είχε επίσης ως στόχο να στηρίξει τις δραστηριότητες του φορολογικού ελέγχου και εντέλει να προαγάγει τη βελτίωση της συμμόρφωσης στον τομέα του ΦΠΑ. Ειδικότερα, η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης τροποποίησε δύο διατάξεις για τον σκοπό αυτόν: i) τη χρονική προθεσμία για την έκδοση τιμολογίων για ενδοενωσιακές συναλλαγές και ii) τους κανόνες που αφορούν το απαιτητό του ΦΠΑ σε ενδοενωσιακές παραδόσεις και αποκτήσεις. Ωστόσο, δεν υπάρχουν στοιχεία που να αποδεικνύουν τυχόν σημαντικό αντίκτυπο της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης στον φορολογικό έλεγχο ή στη συμμόρφωση στον τομέα του ΦΠΑ. Από τις απόψεις που εξέφρασαν οι φορολογικές αρχές επιβεβαιώνεται ότι η επίδραση της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης στη συμμόρφωση προς τον ΦΠΑ, εάν υπάρχει, είναι μάλλον περιορισμένη. Οι φορολογικές αρχές και οι ενδιαφερόμενοι είναι της άποψης ότι με τους κανόνες τιμολόγησης δεν μπορούν να επιτευχθούν περισσότερα στον τομέα του φορολογικού ελέγχου. Δεδομένου ότι οι πληροφορίες από την τιμολόγηση δεν είναι άμεσα διαθέσιμες στις φορολογικές αρχές, επί του παρόντος εστιάζουν σε συστήματα που διασφαλίζουν την υποβολή στοιχείων σε πραγματικό χρόνο και παρέχουν δυνατότητα καλύτερης ανάλυσης κινδύνου και πιο στοχευμένων ελέγχων. Παράλληλα, είναι καθησυχαστικό το γεγονός ότι η απλούστευση και η εναρμόνιση των απαιτήσεων τιμολόγησης και ηλεκτρονικής τιμολόγησης δεν επηρέασε αρνητικά τις δραστηριότητες φορολογικού ελέγχου.

4. Βασικές αδυναμίες της οδηγίας

Η αξιολόγηση των κανόνων τιμολόγησης κατέδειξε μία αδυναμία της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης και ορισμένα ανακύπτοντα ζητήματα τα οποία περιγράφονται κατωτέρω.

4.1. Έλλειψη σαφήνειας σχετικά με τους ελέγχους των επιχειρήσεων οι οποίοι δημιουργούν μια αξιόπιστη διαδρομή ελέγχου

Στο πλαίσιο της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης εισήγαγε την έννοια των ελέγχων των επιχειρήσεων οι οποίοι δημιουργούν μια αξιόπιστη διαδρομή ελέγχου ως μέσου απόδειξης της ακεραιότητας και της αυθεντικότητας του ηλεκτρονικού τιμολογίου. Η έννοια αυτή εξακολουθεί να θεωρείται πολύπλοκη, δεν έχει ερμηνευθεί με ενιαίο τρόπο από τις φορολογικές αρχές και δεν εφαρμόζεται επαρκώς από τους οικονομικούς φορείς στην ΕΕ. Οι ενδιαφερόμενοι θεωρούν ότι το στοιχείο αυτό συνιστά αδυναμία της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης.

Η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης (στο άρθρο 233) θεσπίζει την αρχή της ελευθερίας της απόδειξης προκειμένου οι οικονομικοί φορείς να αποδεικνύουν την ακεραιότητα και την αυθεντικότητα των ηλεκτρονικών τιμολογίων τους. Ωστόσο, στην πράξη εφαρμόζονται μόνον οι ακόλουθες μέθοδοι: i) ηλεκτρονική υπογραφή· ii) ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων· και iii) έλεγχοι των επιχειρήσεων που δημιουργούν μια αξιόπιστη διαδρομή ελέγχου. Κατά συνέπεια, οι έλεγχοι των επιχειρήσεων οι οποίοι δημιουργούν μια αξιόπιστη διαδρομή ελέγχου λειτουργούν εξ ορισμού ως προκαθορισμένη μέθοδος απόδειξης της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των ηλεκτρονικών τιμολογίων για όλες τις εταιρείες που δεν έχουν επιλέξει την ηλεκτρονική υπογραφή ή την ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων. Αυτό συνεπάγεται ότι οι περισσότερες, εάν όχι όλες, οι εταιρείες που ανταλλάσσουν ηλεκτρονικά τιμολόγια υπό μορφή ανυπόγραφων PDF θα πρέπει να διαθέτουν σύστημα ελέγχου που δημιουργεί μια αξιόπιστη διαδρομή ελέγχου. Ωστόσο, η συμμόρφωση των εταιρειών και η επιβολή της νομοθεσίας από τις φορολογικές αρχές ήταν περιορισμένη, έως και ανύπαρκτη σε ορισμένα κράτη μέλη. Συνολικά, οι ενδιαφερόμενοι θεωρούν ότι από την οδηγία λείπει ένας πρακτικός ορισμός των ελέγχων των επιχειρήσεων οι οποίοι δημιουργούν μια αξιόπιστη διαδρομή ελέγχου. Παρασχέθηκε κάποια καθοδήγηση η οποία συμπεριλήφθηκε στο παράγωγο δίκαιο των κρατών μελών καθώς και σε επεξηγηματικές σημειώσεις που καταρτίστηκαν από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Παρά τις προσπάθειες αυτές, οι οικονομικοί φορείς δεν θεωρούν ούτε επαρκή ούτε αρκετά σαφή την παρασχεθείσα καθοδήγηση σχετικά με τους ελέγχους των επιχειρήσεων οι οποίοι δημιουργούν μια αξιόπιστη διαδρομή ελέγχου. Ως εκ τούτου, εγείρονται αμφιβολίες σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο θα έπρεπε να εφαρμοστεί αυτή η επιλογή στην πράξη και κατά πόσον θα ήταν αποδεκτή κατά τους φορολογικούς ελέγχους.

4.2. Πολυπλοκότητα των κανόνων αρχειοθέτησης

Μια άλλη πτυχή που είναι πιθανόν να προκύψει αφορά τους κανόνες αρχειοθέτησης. Η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης δεν περιλάμβανε διατάξεις σχετικά με την αρχειοθέτηση. Αφότου η οδηγία μεταφέρθηκε στο εθνικό δίκαιο, η πολυπλοκότητα και ο κανονιστικός κατακερματισμός των κανόνων αρχειοθέτησης αυξήθηκαν ασύμμετρα. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι ορισμένα κράτη μέλη θέσπισαν πολύ λεπτομερείς κανόνες σχετικά με την ηλεκτρονική αρχειοθέτηση φορολογικών εγγράφων, οι οποίοι προφανώς ισχύουν και για τα ηλεκτρονικά τιμολόγια. Σχεδόν το 40 % των ενδιαφερομένων θεωρούν ότι οι εθνικοί κανόνες

για την αρχειοθέτηση των ηλεκτρονικών τιμολογίων είναι επιβαρυντικοί και ότι η τήρησή τους είναι δύσκολη.

4.3. 4.3 Εθνικές απαιτήσεις ηλεκτρονικής αναφοράς στοιχείων

Ένα ακόμη ζήτημα που ανέκυψε μετά την έκδοση της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης, αν και δεν οφείλεται σε αυτήν, είναι η θέσπιση απαιτήσεων από αρκετά κράτη μέλη για την υποβολή ηλεκτρονικών δηλώσεων σχετικά με ορισμένες εγχώριες συναλλαγές. Τα κράτη μέλη θέσπισαν αυτές τις υποχρεώσεις αναφοράς στοιχείων για να αντιμετωπίσουν τις δόλιες δραστηριότητες. Οι ενδιαφερόμενοι διαβλέπουν τον κίνδυνο να διαταραχθεί η εναρμόνιση και να αυξηθεί η διοικητική επιβάρυνση λόγω της εξάπλωσης τέτοιων εθνικών απαιτήσεων ηλεκτρονικής αναφοράς στοιχείων.

5. Συμπεράσματα και πιθανή μελλοντική πορεία

Η αξιολόγηση της οδηγίας είναι κατά βάση θετική, καθώς έχει στηρίξει αποτελεσματικά την απλούστευση και την εναρμόνιση των κανόνων τιμολόγησης και ηλεκτρονικής τιμολόγησης σε ολόκληρη την ΕΕ. Η δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης συνέβαλε στην υιοθέτηση της αδόμητης ηλεκτρονικής τιμολόγησης, στη μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης των επιχειρήσεων, στην αύξηση της ασφάλειας δικαίου για τους οικονομικούς φορείς και στην ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Οι διατάξεις της δεύτερης οδηγίας περί τιμολόγησης παραμένουν επίκαιρες και κατάλληλες για τις ανάγκες των ενδιαφερομένων, ειδικότερα για σαφέστερους, απλούστερους και περισσότερο εναρμονισμένους κανόνες ηλεκτρονικής τιμολόγησης.

Σε ορισμένους τομείς, όπως η βελτίωση των δραστηριοτήτων φορολογικού ελέγχου και η προώθηση των ΜΜΕ, τα αποτελέσματα που επιτεύχθηκαν ήταν μεν θετικά αλλά κατώτερα των αντίστοιχων δυνατοτήτων.

Κατά την αξιολόγηση εντοπίστηκε επίσης μία αδυναμία που απορρέει από τη δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης, και συγκεκριμένα η έλλειψη σαφήνειας σχετικά με τους ελέγχους των επιχειρήσεων οι οποίοι δημιουργούν μια αξιόπιστη διαδρομή ελέγχου. Επιπλέον, ανέκυψαν και ορισμένα άλλα ζητήματα τα οποία δεν απορρέουν από τη δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης αλλά έχουν επιβληθεί σε εθνικό επίπεδο, όπως οι πολύπλοκοι κανόνες αρχειοθέτησης και οι εθνικές απαιτήσεις ηλεκτρονικής αναφοράς στοιχείων.

Όσον αφορά τους ελέγχους των επιχειρήσεων οι οποίοι δημιουργούν μια αξιόπιστη διαδρομή ελέγχου, χρειάζεται να παρασχεθούν περισσότερες διευκρινίσεις προκειμένου να αντιμετωπιστεί η προαναφερθείσα αδυναμία. Ωστόσο, είναι αμφίβολο αν οι εν λόγω διευκρινίσεις θα μπορούσαν να παρασχεθούν στο νομοθετικό κείμενο. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι σκοπός των ελέγχων των επιχειρήσεων οι οποίοι δημιουργούν μια αξιόπιστη διαδρομή ελέγχου είναι να καλύπτουν πολλά διαφορετικά είδη επιχειρηματικών διαδικασιών και οποιοσδήποτε ορισμός περιλαμβανόταν στην οδηγία θα περιόριζε το πεδίο εφαρμογής τους και θα υπήρχε κίνδυνος να καταστεί παρωχημένος λόγω της τεχνολογικής προόδου. Επιπροσθέτως, οι φορολογικές αρχές φαίνεται να αποδίδουν μικρότερη σημασία στους

αυστηρούς κανόνες ακεραιότητας και αυθεντικότητας λόγω της θέσπισης απαιτήσεων ηλεκτρονικής αναφοράς στοιχείων. Τέλος, θα υπήρχε κίνδυνος επιβολής πρόσθετης επιβάρυνσης στις επιχειρήσεις, ειδικότερα δε στις ΜΜΕ. Επομένως, θα μπορούσε να διερευνηθεί αν η αποσαφήνιση των ελέγχων των επιχειρήσεων οι οποίοι δημιουργούν μια αξιόπιστη διαδρομή θα μπορούσε να επιτευχθεί καλύτερα με επεξηγηματικές σημειώσεις της Επιτροπής και με την ανταλλαγή βέλτιστων πρακτικών στα κράτη μέλη. Θα μπορούσε, μάλιστα, να συνοδευτεί από ορισμένες περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με τον νομικό ορισμό των ηλεκτρονικών τιμολογίων.

Όσον αφορά τους κανόνες αρχειοθέτησης, έναν τομέα που θεωρείται πολύπλοκος από τις επιχειρήσεις, θα ήταν δύσκολη η παρέμβαση σε επίπεδο ΕΕ καθώς οι λεπτομερείς απαιτήσεις σχετικά με την αποθήκευση των τιμολογίων καθορίζονται από τα κράτη μέλη. Ωστόσο, με την εξέλιξη των ψηφιακών λύσεων, ο προβληματισμός σε αυτόν τον τομέα θα μπορούσε να εστιάσει, για παράδειγμα, στην ενδεχόμενη χρησιμότητα της δημιουργίας ενός προτύπου για μια ευρωπαϊκή υπηρεσία υπολογιστικού νέφους για την αποθήκευση των τιμολογίων.

Όσον αφορά τον φορολογικό έλεγχο, σύμφωνα με τις φορολογικές αρχές και τους ενδιαφερομένους, οι υφιστάμενοι κανόνες τιμολόγησης είναι επαρκώς εναρμονισμένοι με τις ανάγκες των δραστηριοτήτων φορολογικού ελέγχου και οι κανόνες τιμολόγησης δεν μπορούν ουσιαστικά να συμβάλουν πολύ περισσότερο στην περαιτέρω βελτίωση του φορολογικού ελέγχου. Επομένως, τυχόν τροποποίηση της οδηγίας ΦΠΑ για τον σκοπό αυτόν δεν θα απέφερε ιδιαίτερη προστιθέμενη αξία. Αντιθέτως, πολλές φορολογικές αρχές εξετάζουν επί του παρόντος τρόπους με τους οποίους θα μπορούν να αποκτήσουν πρόσβαση σε δεδομένα συναλλαγών χωρίς να χρειαστεί να αποκτήσουν φυσική ή ηλεκτρονική πρόσβαση στα τιμολόγια, θεσπίζοντας ως εκ τούτου ουσιαστικές απαιτήσεις ηλεκτρονικής αναφοράς στοιχείων σε πραγματικό χρόνο.

Τυχόν περαιτέρω βελτιώσεις για την προώθηση των ΜΜΕ θα πρέπει να επικεντρωθούν στην ταμειακή λογιστική. Ωστόσο, το καθεστώς της ταμειακής λογιστικής αξιολογήθηκε εν γένει θετικά από τους ενδιαφερομένους, ενώ δεν επισημάνθηκαν ζητήματα που να προκύπτουν από αυτό.

Όσον αφορά την περιορισμένη μείωση της διοικητικής επιβάρυνσης, αυτή αποδίδεται κυρίως στον χαμηλότερο βαθμό υιοθέτησης των δομημένων ηλεκτρονικών τιμολογίων. Αυτή ήταν η επιλογή πολιτικής η οποία προκρίθηκε στη δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης. Μια πιο ριζοσπαστική προσέγγιση βάσει της οποίας έγκυρα θα θεωρούνταν μόνο τα δομημένα ηλεκτρονικά τιμολόγια θα απαιτούσε τροποποιήσεις στην υφιστάμενη νομοθεσία.

Εν κατακλείδι, οι φορολογικές αρχές και οι ενδιαφερόμενοι έκριναν ότι οι κανόνες τιμολόγησης που θεσπίστηκαν με τη δεύτερη οδηγία περί τιμολόγησης λειτουργούν ικανοποιητικά, ενώ δεν εντοπίστηκαν σημαντικά προβλήματα. Στο πλαίσιο της καταπολέμησης της απάτης, και δεδομένων των τεχνολογικών εξελίξεων και των πρόσφατων τάσεων σε ορισμένα κράτη μέλη σχετικά με την ηλεκτρονική τιμολόγηση και την ηλεκτρονική αναφορά στοιχείων, η Επιτροπή σε συνεργασία με τα κράτη μέλη θα διερευνήσει αν υπάρχουν περιθώρια περαιτέρω ανάδειξης των δυνατοτήτων της ηλεκτρονικής τιμολόγησης σε επίπεδο ΕΕ. Η Επιτροπή θα ξεκινήσει επίσης διαδικασία προβληματισμού σχετικά με τις απαιτήσεις ηλεκτρονικής αναφοράς στοιχείων και ειδικότερα

σχετικά με τον αντίκτυπο που έχουν στην εσωτερική αγορά οι διαφορετικοί κανόνες που εφαρμόζονται στα κράτη μέλη.