EUROPEISKA
KOMMISSIONEN

Bryssel den 10.2.2020
COM(2020) 47 final

RAPPORT FRÅN KOMMISSIONEN TILL EUROPAPARLAMENTET OCH RÅDET

om en utvärdering av reglerna om fakturering i direktiv 2006/112/EG om det gemensamma systemet för mervärdesskatt

{SWD(2020) 29 final}

1. Inledning

Kommissionen ska i enlighet med artikel 237 i direktiv 2006/112/EG[1] (mervärdesskattedirektivet) på grundval av en oberoende ekonomisk undersökning förelägga Europaparlamentet och rådet en allmän utvärderingsrapport om effekterna av de regler om fakturering som gäller från och med den 1 januari 2013, och särskilt om i vilken utsträckning dessa regler har lett till en faktisk minskning av företagens administrativa bördor. Det är i detta sammanhang som kommissionen har gjort en utvärdering av reglerna om fakturering.

Utvärderingen har baserats på en oberoende undersökning ledd av konsultgruppen Economisti Associati och resulterade i den slutrapport som publicerades i februari 2019[2].

I utvärderingen gjordes en bedömning av reglerna om fakturering i rådets direktiv 2010/45/EU[3] (andra faktureringsdirektivet), och särskilt av om reglerna har bidragit till de fyra allmänna mål som anges inledningsvis, nämligen i) en minskning av företagens administrativa bördor, ii) en minskning av mervärdesskattebedrägerier/effekter på kontrollverksamhet, iii) en väl fungerande inre marknad, och iv) främjandet av små och medelstora företag.

Utvärderingen genomfördes enligt de fem utvärderingskriterierna i kommissionens riktlinjer för bättre lagstiftning[4]: relevans, ändamålsenlighet, effektivitet, samstämmighet och EU-mervärde.

2. Införlivande och genomförande av direktivet

För att upprätta en startpunkt för utvärderingen analyserade konsulten hur det andra faktureringsdirektivet har införlivats och genomförts av medlemsstaterna. Analysen inriktades på huruvida medlemsstaterna införlivat direktivet på rätt sätt, och fastställde i vilken utsträckning de nationella rättsliga ramarna hade ändrats till följd av direktivet. För tydlighetens skull är sammanfattningen av analysen nedan indelad i tre områden.

2.1. E-fakturering

Genom direktivet gjordes tre viktiga ändringar i EU:s rättsliga ram för elektroniska fakturor (e-fakturor): i) en ny definition av e-faktura, ii) principen om teknikneutralitet, och iii) principen om likabehandling av pappersfakturor och elektroniska fakturor. Ändringarna har

[1] Rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT L 347, 11.12.2006, s. 1.

[2] Rapport om utvärderingen av reglerna om fakturering i direktiv 2006/112/EG: https://publications.europa.eu/sv/publication-detail/-/publication/745fa4fe-2db0-11e9-8d04-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-search

[3] Rådets direktiv 2010/45/EU av den 13 juli 2010 om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt vad gäller regler om fakturering, EUT L 189, 22.7.2010, s. 1.

[4] För mer information, se https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_sv

införts enhetligt i hela EU. Även när de nationella bestämmelserna i viss mån skiljer sig åt från texten i direktivet förefaller det inte finnas några problem med felaktigt införlivande.

Mer specifikt, när det gäller *definitionen av e-faktura* har de allra flesta av medlemsstaterna (24 stycken) infört en definition i den nationella lagstiftningen som speglar definitionen i direktivet. Fyra medlemsstater har antingen inte antagit någon definition, eller så är den något annorlunda jämfört med definitionen i mervärdesskattedirektivet. Beträffande *principen om teknikneutralitet* har den införlivats på ett enhetligt sätt, och ingen medlemsstat kräver att definierad e-faktureringsteknik ska användas. Även om fyra av medlemsstaterna endast godkänner e-faktureringslösningar som uttryckligen omnämns i den nationella lagstiftningen är de alternativ som anges tillräckligt brett definierade för att säkerställa skattebetalarnas valfrihet. För att garantera principen om *likabehandling* har kraven i lagstiftningen för e-fakturor – utöver de som gäller för pappersfakturor – tagits bort i alla medlemsstater[5].

2.2. Utfärdande av fakturor och deras innehåll

Genom det andra faktureringsdirektivet infördes ett antal ändringar på området utfärdande av fakturor och deras innehåll. Ändringar gjordes i tre specifika faktureringsordningar: självfakturering, förenklade fakturor och samlingsfakturor. Genom direktivet ändrades även faktureringskraven för gränsöverskridande transaktioner, för att minska bördorna och öka harmoniseringen. De viktigaste ändringarna rör tillämpliga faktureringsregler, tidpunkten för utfärdandet av fakturor och gränsöverskridande fakturors innehåll.

Det andra faktureringsdirektivet uppvisar överlag en mycket god införlivandenivå. Alla obligatoriska krav i direktivet har införlivats i de nationella lagstiftningarna. Medlemsstaterna har dessutom valt att göra frivilliga ändringar i sina nationella lagstiftningar. Slutligen har medlemsstaterna gjort andra ändringar i form av ytterligare förenklingar, vilka egentligen inte återfinns i direktivet, men som inte motsäger det.

Det är värt att nämna att på området utfärdande av fakturor och deras innehåll var den nationella lagstiftningen i vissa medlemsstater redan överensstämmande med det andra faktureringsdirektivet. Av detta skäl beror ändringarnas omfattning på hur den tidigare nationella lagstiftningen var utformad. Direktivet hade därmed en ojämn inverkan på de olika nationella rättsliga ramarna. Detta är anledningen till att bestämmelserna prioriterades baserat på omfattningen av den rättsliga förändringen (dvs. antalet medlemsstater där bestämmelserna ledde till ändringar i den nationella rättsliga ramen) och på uppfattningen hos mervärdesskatteutövare om bestämmelserna har påverkat företagens beteenden. Denna prioritering visade att ändringarna som rörde tillämplig jurisdiktion (artikel 219a i mervärdesskattedirektivet), förenklade fakturor (artiklarna 220a, 226b och 238 i mervärdesskattedirektivet), tidpunkt för utfärdande av fakturor (artikel 222 i mervärdesskattedirektivet) samt självfakturering (artikel 224 i mervärdesskattedirektivet)

[5] För mer information om införlivandet av bestämmelserna om e-fakturering, se kapitel 3.1.1 i arbetsdokumentet från kommissionens avdelningar.

ansågs vara väsentliga, medan övriga ändringar som föranleddes av det andra faktureringsdirektivet snarare ansågs vara av mindre betydelse[6].

2.3. Andra faktureringsregler

Genom det andra faktureringsdirektivet gjordes en specifik ändring som var riktad mot små och medelstora företag, så kallad redovisning enligt kontantmetoden för vissa mikroföretag. Analysen av införlivandet av bestämmelsen om redovisning enligt kontantmetoden uppvisar inte några skillnader mellan EU-regler och nationella rättsliga ramar. Andra ändringar avser reglerna om mervärdesskattens utkrävbarhet vid gemenskapsinterna leveranser och förvärv av varor, och deras införlivande ledde i detta avseende till en harmoniserad metod i medlemsstaterna.

3. Viktigaste effekterna av det andra faktureringsdirektivet

3.1. Minskningen av den administrativa bördan

Bestämmelser i det andra faktureringsdirektivet inom främst följande två områden har inneburit minskade administrativa bördor för företag: i) e-faktureringskraven, och ii) utfärdandet av fakturor och deras innehåll, som förenklade och harmoniserade faktureringskraven.

Beträffande e-fakturering erkänns den positiva roll som det andra faktureringsdirektivet har spelat. Det är tydligt att direktivet är en av de faktorer som har stimulerat den ökade användningen av *e-fakturering* bland företag i EU sedan 2014. Undersökningen visade att den största effekten av direktivet på den minskade administrativa bördan är ökad användning av ostrukturerad e-fakturering[7], till följd av förenklingar som uppmuntrade företagen att byta från pappersfakturor till PDF-filer[8]. I det andra faktureringsdirektivet görs ingen åtskillnad mellan strukturerade[9] och ostrukturerade e-fakturor. Genom att inte skilja mellan de två formaten för e-fakturor – samtidigt som principen om teknikneutralitet infördes – stimulerades inte direkt användning av automatiskt bearbetningsbara fakturor, vilket därmed inte ledde till ökad användning av strukturerade e-fakturor.

Kvantitativt[10] uppskattas direktivet ha minskat företagens administrativa bördor med 1,04 miljarder euro under 2014–2017, varav ungefär 920 miljoner euro kan tillskrivas användningen av ostrukturerad fakturering[11]. Särskilt mikroföretagen[12] har dragit nytta av

---

6 Se avsnitt 3.1.2 i arbetsdokumentet från kommissionen.

7 Ostrukturerade e-fakturor avser fakturor som skickas elektroniskt utan ett föreskrivet eller specifikt format, t.ex. ett e-postmeddelande med en bifogad PDF-fil, eller ett faxmeddelande som tas emot elektroniskt i stället för i pappersformat.

8 Portable Document Format, ett filformat för att fånga och skicka elektroniska dokument i ett avsett format.

9 Strukturerade elektroniska fakturor avser fakturor som utfärdas, skickas och tas emot i ett strukturerat elektroniskt format som medger automatisk och elektronisk bearbetning.

10 När det gäller beräkningarna, se avsnitten 5.2 och 6 i slutrapporten om utvärderingen av reglerna om fakturering i direktiv 2006/112/EG.

11 Övriga besparingar härrör från förenklad fakturering och redovisningsordningen enligt kontantmetoden.

denna effekt av direktivet; de använder ostrukturerade e-fakturor, eftersom de saknar utrustning för att hantera strukturerad e-fakturering.

När det gäller *ändringarna av bestämmelserna om utfärdande av fakturor och deras innehåll* bedömdes den minskade bördan vara relativt begränsad. Bestämmelsen med störst effekt på den minskade administrativa bördan var den om en förenklad faktureringsordning (som i kvantitativa termer bedömdes uppgå till 38 miljoner euro per år[13]).

3.2. Effekter på den inre marknaden

Det andra faktureringsdirektivet innebar en förbättring av den inre marknadens funktion, främst på grund av e-fakturor och gränsöverskridande fakturering.

För det första visar uppgifterna som samlades in inom ramen för undersökningen att en av fyra näringsidkare i EU utfärdade e-fakturor 2014, och att detta antal hade ökat till tre av fyra näringsidkare 2018. Detta betyder att det andra faktureringsdirektivet har bidragit till att undanröja problem som försvårade gränsöverskridande e-fakturering, och därmed till en ökad användning av e-fakturor vid gränsöverskridande transaktioner.

För det andra infördes genom det andra faktureringsdirektivet ytterligare fyra ändringar av reglerna om gränsöverskridande fakturor: i) nya regler om tillämpliga faktureringsordningar (artikel 219a), ii) en enhetlig tidsfrist för utfärdande av fakturor för EU-interna transaktioner (artikel 222), iii) nya regler om valutaomräkning (artiklarna 91 och 230), och iv) det förenklade innehållet i fakturor för gränsöverskridande transaktioner som omfattas av omvänd betalningsskyldighet (artikel 226a). Vidare förenklades också användningen av denna ordning för gränsöverskridande transaktioner av de nya reglerna om självfakturering (artikel 224). Dessa ändringar har ökat rättssäkerheten i de regler om fakturering som är tillämpliga på EU-interna transaktioner.

Effekterna av övriga bestämmelser i det andra faktureringsdirektivet på den inre marknaden anses vara mer begränsade, eftersom de inte påverkar faktureringsprocesserna och därmed passerar företagen mer obemärkt förbi.

3.3. Direktivets roll i främjandet av små och medelstora företag

De flesta av åtgärderna i det andra faktureringsdirektivet är av allmän natur och gäller både stora företag och små och medelstora företag. En förenkling och harmonisering av den rättsliga ramen leder dock till minskade administrativa bördor, vilket innebär att åtgärderna kan vara särskilt fördelaktiga för små och medelstora företag, vilka många gånger – på grund av sin mindre storlek – ställs inför större svårigheter när det gäller fullgörande av skattskyldigheten jämfört med stora företag.

---

12 Enligt kommissionens rekommendation om definitionen av mikroföretag samt små och medelstora företag (K(2003) 1422) definieras mikroföretag som företag som sysselsätter färre än 10 personer och vars omsättning eller balansomslutning inte överstiger 2 miljoner euro per år.

13 När det gäller beräkningarna, se avsnitt 6.2.2 i slutrapporten om utvärderingen av reglerna om fakturering i direktiv 2006/112/EG.

Andra faktureringsdirektivet har positiva effekter för små och medelstora företag, till följd av den mer utbredda användningen av *ostrukturerad e-fakturering*. Denna positiva inverkan är mer betydande för små och medelstora företag samt mikroföretag än för stora företag. De små och medelstora företagen har dragit nytta av omkring 55 % av den minskade bördan, till följd av den mer utbredda användningen av ostrukturerad e-fakturering. Skillnaden i minskad administrativ börda – vilken fortfarande är betydande – beror på att stora företag utfärdar ett avsevärt större antal fakturor.

Genom det andra faktureringsdirektivet ändrades även två faktureringsordningar som helt eller delvis vänder sig till små och medelstora företag, nämligen redovisning enligt kontantmetoden och förenklade fakturor, vilket därmed har bidragit till en bredare användning. Ett antal medlemsstater har efter ändringarna i direktivet infört eller utökat tillämpningsområdet för *redovisning enligt kontantmetoden*. Det uppskattas att ytterligare cirka 60 000 mikroföretag har dragit nytta av kontantmetoden tack vare direktivet. På det hela taget är användningen av metoden fortfarande relativt begränsad eftersom den kräver en ändrad redovisningsprocess, vilket i vissa fall kan leda till högre konsultavgifter. De sammanlagda kostnadsbesparingarna på grund av ökad användning av metoden – till följd av direktivet – uppskattas till 33 miljoner euro för de tio medlemsstater där ändringarna kan tillskrivas detsamma. Kontantmetodens betydelse sträcker sig långt utanför den faktiska minskningen av de administrativa bördorna. Den spelar en mycket viktig roll för mikroföretag i tider av ekonomisk kris, när de ekonomiska villkoren försämras och betalningarna försvåras.

Ändringarna som införts i och med det andra faktureringsdirektivet har inneburit att en ordning för förenklade fakturor har införts i ett antal medlemsstater, medan andra har utökat dess tillämpningsområde. Av alla bestämmelser om utfärdande av fakturor och deras innehåll (se avsnitt 3.1 ovan) har den *förenklade faktureringsordningen* bedömts ha haft störst effekt för minskade administrativa bördor. Användningen av förenklade fakturor är dock fortfarande i hög grad begränsad till vissa företagssektorer, såsom inkvartering, restauranger, detaljhandel, bensinstationer och transporttjänster, och minskningen av bördan är därför inte särskilt stor.

3.4. Insatser mot mervärdesskattebedrägeri

Ett övergripande syfte med direktivet var även att stödja skattekontrollen och i slutändan att förbättra fullgörandet av mervärdesskatteskyldigheten. Genom det andra faktureringsdirektivet ändrades i synnerhet två bestämmelser i detta avseende: i) tidsfristen för utfärdande av fakturor för EU-interna transaktioner, och ii) reglerna om mervärdesskattens utkrävbarhet vid EU-interna leveranser och förvärv. Det finns emellertid inga belägg för att det andra faktureringsdirektivet har haft några större effekter på skattekontroll eller fullgörande av mervärdesskatteskyldighet. Åsikter som uttryckts av skattemyndigheter bekräftar att eventuella effekter av direktivet när det handlar om fullgörande av mervärdesskatteskyldighet är relativt begränsade. Skattemyndigheter och intressenter menar att faktureringsreglerna inte kan bidra något mer på området skattekontroll. Eftersom det inte är så enkelt för skattemyndigheterna att få tillgång till faktureringsinformationen inriktar de sig för närvarande på system för rapportering i realtid, vilka medger bättre riskanalyser och

mer riktade kontroller. Samtidigt är det tillfredsställande att förenklade och harmoniserade krav på fakturering och e-fakturering inte inneburit några negativa effekter för åtgärderna för skattekontroll.

4. Direktivets viktigaste brister

Utvärderingen av reglerna om fakturering har åskådliggjort en brist i direktivet, liksom vissa framväxande problem som beskrivs nedan.

4.1. Bristande tydlighet när det gäller administrativa kontroller som skapar en tillförlitlig verifieringskedja

Genom det andra faktureringsdirektivet infördes på området e-fakturering begreppet administrativa kontroller som skapar en tillförlitlig verifieringskedja, som ett sätt att bevisa en e-fakturas integritet och äkthet. Begreppet uppfattas fortfarande som komplext. Det tolkas inte enhetligt av skattemyndigheterna och det tillämpas på ett undermåligt sätt av de ekonomiska aktörerna i EU. Intressenterna anser att detta är en brist i direktivet.

I det andra faktureringsdirektivet (artikel 233) fastställs principen om fri bevisföring för de ekonomiska aktörerna när de ska bevisa en e-fakturas integritet och äkthet. I praktiken används dock endast följande metoder: i) e-signatur, ii) elektroniskt datautbyte, och iii) administrativa kontroller som skapar en tillförlitlig verifieringskedja. Följaktligen fungerar administrativa kontroller som skapar en tillförlitlig verifieringskedja som standardmetod för att bevisa en e-fakturas integritet och äkthet för alla företag som inte har valt e-signatur eller elektroniskt datautbyte. Detta innebär att de flesta – om inte alla – företag som utbyter e-fakturor som osignerade PDF-filer bör ha infört ett system för sådana administrativa kontroller. Företagens efterlevnad och skattemyndigheternas tillsyn över efterlevnaden har dock varit begränsad – till och med obefintlig i några medlemsstater. Intressenterna anser överlag att direktivet saknar en tillämplig definition av administrativa kontroller som skapar en tillförlitlig verifieringskedja. Viss vägledning finns i medlemsstaternas sekundärlagstiftning, liksom i de förklarande anmärkningar som utarbetats av Europeiska kommissionen. Trots dessa ansträngningar anser de ekonomiska aktörerna att den vägledning som tagits fram om sådana administrativa kontroller brister i lämplighet och inte är tillräckligt tydlig. Detta innebär i förlängningen att det råder oklarheter kring hur detta alternativ bör tillämpas i praktiken och huruvida det kommer att godtas i samband med skatterevisioner.

4.2. Komplexitet vad gäller arkiveringsregler

Ett möjligt framväxande problem rör arkiveringsregler. Andra faktureringsdirektivet innehåller inte några bestämmelser om arkivering. I och med införlivandena av direktivet har den regelmässiga fragmenteringen och komplexiteten vad gäller arkiveringsregler ökat på ett ojämlikt sätt. Detta beror på att vissa medlemsstater har antagit väldigt detaljerade regler om e-arkivering av skattehandlingar, vilka givetvis även omfattar e-fakturor. Nästan 40 % av intressenterna anser att de nationella reglerna om arkivering av e-fakturor är betungande och svåra att följa.

4.3. 4.3 Nationella e-rapporteringskrav

En annan fråga som har uppkommit efter antagandet av det andra faktureringsdirektivet – men som inte är en följd av det – är flera medlemsstaters införande av krav rörande sändning av elektroniska deklarationer om vissa inhemska transaktioner. Medlemsstaterna har infört sådan rapportering för att bekämpa bedrägeri. Intressenterna ser emellertid en risk för minskad harmonisering och ökade administrativa bördor till följd av införandet av dessa nationella e-rapporteringskrav.

5. Slutsatser och förslag till åtgärder

Utvärderingen av direktivet är i huvudsak positiv, i och med att det på ett effektivt sätt har främjat förenkling och harmonisering av fakturerings- och e-faktureringsregler i EU. Andra faktureringsdirektivet har bidragit till användningen av ostrukturerad e-fakturering, minskade administrativa bördor för företag, ökad rättslig säkerhet för ekonomiska aktörer samt en väl fungerande inre marknad. Bestämmelserna i direktivet är fortsatt relevanta och möter intressenternas behov, nämligen tydligare, enklare och mer harmoniserade e-faktureringsregler.

På vissa områden, exempelvis förbättrad skattekontroll och främjande av små och medelstora företag, är resultaten positiva, men lägre än vad de kunde ha varit.

Utvärderingen identifierade också en brist med ursprung i det andra faktureringsdirektivet, nämligen bristen på tydlighet när det gäller administrativa kontroller som skapar en tillförlitlig verifieringskedja. Dessutom har andra problem uppkommit, såsom komplicerade arkiveringsregler och nationella e-rapporteringskrav. Dessa härrör inte från direktivet, utan har införts på nationell nivå.

När det gäller administrativa kontroller som skapar en tillförlitlig verifieringskedja skulle det behövas ytterligare förtydliganden för att hantera frågan. Det är dock tveksamt om sådana förtydliganden skulle kunna göras i lagstiftningstexten. Skälet till detta är att avsikten med dessa administrativa kontroller är att inbegripa flera olika sorters affärsprocesser; en definition i direktivet skulle begränsa dess tillämpningsområde och den skulle riskera att bli föråldrad till följd av den tekniska utvecklingen. Vidare förefaller skattemyndigheterna fästa mindre vikt vid strikta regler om integritet och äkthet efter införandet av e-rapporteringskrav. Slutligen riskerar ytterligare bördor att läggas på företagen, särskilt på små och medelstora företag. Man skulle därför kunna undersöka om det är bättre att förtydliga de administrativa kontrollerna som skapar en tillförlitlig verifieringskedja genom förklarande anmärkningar från kommissionen och utbyte av bästa praxis mellan medlemsstaterna. Detta skulle kunna åtföljas av ytterligare förtydliganden om den rättsliga definitionen av e-fakturor.

Vad gäller arkiveringsregler – ett område som företagen menar är komplicerat – skulle det vara svårt att ingripa på EU-nivå, eftersom de detaljerade kraven om lagring av fakturor fastställs av medlemsstaterna. Med hänsyn till utvecklingen av digitala lösningar skulle fokus

till exempel kunna ligga på om det kan vara användbart med en standard för en europeisk molntjänst för lagring av fakturor.

På området skattekontroll uppger skattemyndigheter och intressenter att de nuvarande faktureringsreglerna är väl anpassade till de behov som finns; det saknas utrymme att ytterligare revidera reglerna för en bättre skattekontroll. Eventuella ändringar av mervärdesskattedirektivet i detta syfte skulle därmed inte ge särskilt mycket mervärde. Många skattemyndigheter undersöker i stället hur de skulle kunna få tillgång till transaktionsuppgifter utan att behöva få fysisk eller elektronisk åtkomst till fakturorna, genom att införa direkta och effektiva e-rapporteringskrav.

Huvudsakligt fokus på möjliga framtida förbättringar för att främja små och medelstora företag skulle behöva ligga på redovisning enligt kontantmetoden. Intressenterna ger dock denna redovisningsordning positiva omdömen överlag, och inga framväxande problem har signalerats.

När det gäller den begränsade minskningen av administrativa bördor är orsaken främst att strukturerade e-fakturor används i mindre utsträckning. Detta var det politiska val som gjordes i det andra faktureringsdirektivet. En mer radikal strategi där man endast anser strukturerade e-fakturor vara giltiga handlingar skulle kräva ändringar i gällande lagstiftning.

Sammanfattningsvis anser skattemyndigheter och intressenter att de regler om fakturering som infördes genom det andra faktureringsdirektivet fungerar väl, och inga större problem har identifierats. På området insatser mot bedrägerier – med hänsyn till de tekniska framstegen och de nya tendenserna i vissa medlemsstater när det gäller e-fakturering och e-rapportering – kommer kommissionen tillsammans med medlemsstaterna att undersöka om möjligheterna med e-fakturering kan utvecklas ytterligare på EU-nivå. Kommissionen kommer också att föra en öppen diskussion om e-rapporteringskraven, i synnerhet om effekterna på den inre marknaden som orsakas av de olika regler som är tillämpliga i medlemsstaterna.