ЕВРОПЕЙСКА
КОМИСИЯ

Брюксел, 10.2.2020 г.
COM(2020) 47 final

ДОКЛАД НА КОМИСИЯТА ДО ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ И СЪВЕТА

за оценка на правилата за фактуриране по Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност

{SWD(2020) 29 final}

1. Въведение

Съгласно член 237 от Директива 2006/112/ЕО[1] (Директивата за ДДС) Комисията представя на Европейския парламент и на Съвета доклад за цялостна оценка, изготвен въз основа на независимо икономическо проучване, относно въздействието на правилата за фактуриране, приложими от 1 януари 2013 г., и по-специално относно степента, в която те действително са довели до намаляване на административната тежест за предприятията. Именно на това основание Комисията извърши оценка на правилата за фактуриране.

Оценката беше подкрепена от независимо проучване, проведено от консултантската група Economisti Associati, и в резултат на нея бе изготвен окончателният доклад, публикуван през февруари 2019 г.[2].

В оценката бяха разгледани правилата за фактуриране по Директива 2010/45/ЕС на Съвета[3] (Втората директива за фактурирането или ВДФ), и по-специално дали те са допринесли за постигането на четирите първоначално установени общи цели, а именно: i) намаляване на административната тежест за предприятията, ii) намаляване на измамите с ДДС/въздействие върху дейностите по контрол, iii) правилно функциониране на вътрешния пазар и iv) насърчаване на МСП.

Оценката беше изготвена в съответствие с петте критерия за оценка от насоките на Комисията за по-добро регулиране[4]: целесъобразност, ефективност, ефикасност, съгласуваност и добавена стойност от ЕС.

2. Транспониране и прилагане на Директивата

За да се установи отправна точка за оценката, консултантът извърши анализ на това как Втората директива за фактурирането е била транспонирана и приложена от държавите членки. Този анализ беше съсредоточен върху това дали държавите членки са транспонирали Директивата правилно, като беше измерена степента, в която националната нормативна уредба се е променила вследствие на Директивата. За по-голяма яснота обобщението на анализа по-долу е разделено на три тематични области.

---

1 Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавената стойност, ОВ L 347, 11.12.2006 г., стр. 1.

2 Доклад относно оценката на правилата за фактуриране по Директива 2006/112/ЕО: https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/745fa4fe-2db0-11e9-8d04-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-search

3 Директива 2010/45/ЕС на Съвета от 13 юли 2010 г. за изменение на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на правилата за фактуриране, ОВ L 189/1, 22.7.2010 г.

4 За повече информация, моля, вж.: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_bg

2.1. Електронно фактуриране

С Директивата са въведени три основни промени в нормативната уредба на ЕС за електронните фактури: i) ново определение за електронна фактура, ii) принципът на технологична неутралност и iii) принципът на еднакво третиране на фактурите на хартиен носител и електронните фактури. Промените са въведени еднакво в държавите членки. Дори когато между националните разпоредби и текста на Директивата има малки разлики, изглежда не са налице проблеми с неправилно транспониране.

Що се отнася по-специално до *определението за електронна фактура*, по-голямата част от държавите членки (24) са въвели определение за електронна фактура в своето национално законодателство, което отразява изцяло определението в Директивата. В четири държави членки определението не е въведено или се различава в известна степен от определението, включено в Директивата за ДДС. Що се отнася до *принципа на технологична неутралност*, той е транспониран еднакво, като нито една държава членка не прилага изискване за използване на определена технология за електронно фактуриране. Въпреки че четири държави членки приемат само решенията за електронно фактуриране, изрично посочени в националното им законодателство, предвидените възможности са определени достатъчно широко, за да се гарантира свободата на избор на данъкоплатците. С цел да се гарантира спазването на принципа на *равно третиране*, във всички държави членки са премахнати законодателните изисквания към електронните фактури, които са по-строги в сравнение с изискванията към фактурите на хартиен носител[5].

2.2. Издаване и съдържание на фактурите

С ВДФ са въведени редица промени в областта на издаването и съдържанието на фактурите. ВДФ доведе до промяна на три конкретни режима на фактуриране: самофактурирането, опростените фактури и сборните фактури. С ВДФ са въведени и промени в изискванията за фактурирането, приложими към трансграничните сделки, с оглед на намаляването на тежестта и увеличаването на хармонизирането. Основните промени засягат приложимите правила за фактуриране, срока за издаване на фактурите и съдържанието на трансграничните фактури.

Като цяло се наблюдава много добро равнище на транспониране на Директивата. Всички задължителни изисквания на ВДФ са транспонирани в националните законодателства. В допълнение държавите членки са въвели в националните законодателства и промени, които не са били задължителни за тях. И накрая, държавите членки са въвели и някои други промени под формата на допълнителни опростявания, които, макар да не са предвидени в Директивата, не ѝ противоречат.

Струва си да се отбележи, че по отношение на издаването и съдържанието на фактурите националното законодателство на някои държави членки вече е било в съответствие с ВДФ. Следователно степента на промените зависи от това как е било формулирано

[5] За повече подробности относно транспонирането на разпоредбите във връзка с електронното фактуриране вж. раздел 3.1.1. от работния документ на службите на Комисията.

предишното национално законодателство. Ето защо Директивата е оказала неравномерно въздействие върху различните национални нормативни уредби. Поради това за целите на оценката тези разпоредби са степенувани по важност в зависимост от обхвата на правните промени (т.е. броя на държавите членки, в които те са довели до промяна на националната нормативна уредба) и мненията на специалистите в областта на ДДС относно това дали те са засегнали поведението на дружествата. Това степенуване по важност показа, че промените по отношение на приложимата юрисдикция (член 219а от Директивата за ДДС), опростените фактури (членове 220а, 226б и 238 от Директивата за ДДС), срока за издаване на фактурите (член 222 от Директивата за ДДС) и самофактурирането (член 224 от Директивата за ДДС) са счетени за съществени, докато другите промени вследствие на ВДФ са счетени за имащи слабо въздействие[6].

2.3. Други правила за фактуриране

С ВДФ е въведена една специфична промяна, насочена към МСП, т.нар. комбинирана касова отчетност за някои микропредприятия. Анализът на транспонирането на разпоредбата относно касовата отчетност не показва несъответствия между правилата на ЕС и националните нормативни уредби. Други промени са свързани с правилата относно изискуемостта на ДДС при вътреобщностната доставка и придобиване на стоки и тяхното транспониране доведе до хармонизиран подход в държавите членки в това отношение.

3. Основни въздействия на Втората директива за фактурирането

3.1. Намаляване на административната тежест

Намаляването на административната тежест за предприятията в резултат на ВДФ се дължи главно на следните две групи от разпоредби: i) изискванията за електронното фактуриране и ii) издаването и съдържанието на фактурите, чрез които изискванията за фактурирането са опростени и хармонизирани.

Признава се положителната роля на ВДФ по отношение на електронното фактуриране. Безспорно ВДФ е един от факторите, които са насърчили увеличеното използване на *електронно фактуриране* сред предприятията на ЕС от 2014 г. насам. Проучването показа, че най-силното въздействие на ВДФ по отношение на намаляването на административната тежест се дължи на по-широкото възприемане на неструктурираното електронно фактуриране[7] вследствие на опростявания, които са насърчили дружествата да преминат от фактури на хартиен носител към фактури в PDF

---

[6] Вж. раздел 3.1.2 от работния документ на службите на Комисията.

[7] Неструктурираните електронни фактури представляват фактури, изпращани по електронен път без препоръчан или конкретен формат, например електронно писмо с приложен PDF документ или факс, получен в електронен формат, а не на хартиен носител.

формат[8]. Във ВДФ не се прави разграничение между структурирани[9] и неструктурирани електронни фактури. Поради липсата на разграничение между двата вида формати на електронните фактури и прилагането на принципа на технологична неутралност Директивата не е способствала пряко използването на автоматично обработвани фактури и съответно не е довела до по-широко възприемане на структурираните електронни фактури.

Изчислява се, че намаляването на административната тежест за дружествата вследствие на Директивата в количествено отношение[10] възлиза на 1,04 милиарда евро през периода 2014—2017 г., като от тях около 920 милиона евро се дължат на възприемането на неструктурираното фактуриране[11]. Най-голяма полза от това въздействие на ВДФ са извлекли микропредприятията[12], тъй като са възприели неструктурираните електронни фактури поради невъзможност да се справят с изискванията за структурираното електронно фактуриране.

Що се отнася до *преразглеждането на издаването и съдържанието на фактурите*, намаляването на тежестта е оценено като по-скоро ограничено. Разпоредбата, която е оказала най-голямо въздействие върху намаляването на административната тежест, е режимът за опростено фактуриране (оценен в количествено изражение на около 38 милиона евро годишно[13]).

3.2. Въздействие върху вътрешния пазар

Приносът на ВДФ в подкрепа на функционирането на вътрешния пазар е положителен и се дължи главно на електронните фактури и трансграничното фактуриране.

Първо, събраните в рамките на проучването данни показват, че докато през 2014 г. един от четирима търговци в рамките на ЕС е издавал електронни фактури, този брой се е увеличил на трима от четирима търговци през 2018 г. Това означава, че благодарение на ВДФ са били отстранени проблемите, които са затруднявали трансграничното електронно фактуриране, и така ВДФ безспорно е допринесла за увеличеното използване на електронни фактури при трансграничните сделки.

---

8 Формат за преносими документи — файлов формат за преобразуване и изпращане на електронни документи в предвидения формат.

9 Структурираните електронни фактури представляват фактури, издавани, изпращани и получавани в структуриран електронен формат, позволяващ тяхното автоматично и електронно обработване.

10 Относно изчисленията, моля, вж. раздел 5.2 и раздел 6 от окончателния доклад относно оценката на правилата за фактуриране по Директива 2006/112/ЕО.

11 Останалата част от икономиите произтичат от опростеното фактуриране и режима за касова отчетност.

12 Съгласно препоръката на Комисията относно определението за микро-, малки и средни предприятия (C(2003) 1422) микропредприятие се определя като предприятие, в което работят по-малко от 10 души и чийто годишен оборот и/или годишен общ счетоводен баланс не надвишава 2 милиона евро.

13 Относно изчисленията, моля, вж. раздел 6.2.2 от окончателния доклад относно оценката на правилата за фактуриране по Директива 2006/112/ЕО.

Второ, с ВДФ са въведени четири съществени промени в правилата, приложими за трансграничните фактури: i) новите правила за приложимите режими за фактуриране (член 219a), ii) хармонизираният срок за издаване на фактури за сделки в рамките на ЕС (член 222), iii) новите правила за конвертиране на валути (член 91 и член 230) и iv) опростеното съдържание на фактурите за трансгранични сделки, за които се прилага обратно начисляване (член 226a). Освен това новите правила за самофактуриране (член 224) са опростили и използването на този режим при трансграничните сделки. Тези промени са увеличили правната сигурност на правилата за фактуриране, приложими за сделките в рамките на ЕС.

Въздействието на други разпоредби от ВДФ върху вътрешния пазар се счита за по-ограничено, тъй като те не са засегнали процесите на фактуриране и поради това са останали по-скоро незабелязани от предприятията.

3.3. Ролята на Директивата за насърчаването на МСП

Повечето от мерките на ВДФ са от общ характер, като се прилагат както за големите предприятия, така и за МСП. Опростяването и хармонизирането на регулаторната рамка обаче води до намаляване на административната тежест, в резултат на което е налице потенциал мерките да се окажат особено полезни за МСП, които поради своя малък размер обикновено срещат повече затруднения при спазването на данъчните задължения в сравнение с големите дружества.

ВДФ е оказала положително въздействие върху МСП поради по-широкото използване на *неструктурираното електронно фактуриране.* Това положително въздействие е по-значимо за МСП и микропредприятията, отколкото за големите предприятия. Около 55 % от намаляването на административната тежест е в полза на МСП поради по-широкото използване на неструктурираното електронно фактуриране. Останалата част от намаляването на тежестта, която все пак е значителна, се свързва с големите предприятия, тъй като големите дружества издават значително по-голям брой фактури.

Благодарение на ВДФ бяха също така изменени и навлязоха в по-широка употреба два режима за фактуриране, които са изцяло или частично насочени към МСП, а именно касовата отчетност и опростените фактури. След промените, въведени с ВДФ, редица държави членки са въвели или разширили обхвата на *режима за касова отчетност*. Изчислено е, че благодарение на ВДФ от режима за касова отчетност са се възползвали още близо 60 000 микропредприятия. Като цяло използването на режима продължава да е ограничено поради факта, че изборът на режима за касова отчетност изисква промени в счетоводния процес, което в определени случаи може да доведе до по-високи такси за консултанти. Общите икономии на разходи поради по-широкото възприемане на режима за касова отчетност се оценяват на 33 милиона евро за десетте държави членки, в които промените могат да бъдат отдадени на ВДФ. Значението на режима за касова отчетност обаче далеч не се ограничава до намаляването на административната тежест. Той изиграва важна роля за микропредприятията по време на икономическата криза, когато икономическите условия се влошават и плащанията стават по-трудни.

Що се отнася до опростените фактури, вследствие на промените, внесени с ВДФ, режимът е въведен в редица държави членки, а други държави членки разширяват неговия обхват. По оценки *режимът за опростено фактуриране* е оказал най-голямо въздействие върху намаляването на административната тежест измежду всички разпоредби относно издаването и съдържанието на фактурите (вж. по-горе раздел 3.1). Въпреки това използването на опростени фактури продължава да бъде ограничено до някои конкретни стопански отрасли, като например настаняването, ресторантьорството, търговията на дребно, бензиностанциите и транспортните услуги, поради което намаляването на тежестта не е съществено.

3.4. Борба срещу измамите с ДДС

Една от общите цели на Директивата е да окаже подкрепа на дейностите по данъчен контрол и на един по-късен етап да доведе до по-добро спазване на изискванията за ДДС. Конкретно за тази цел с ВДФ са изменени две разпоредби: i) срокът за издаване на фактури за сделки в рамките на ЕС и ii) правилата за изискуемост на ДДС при доставки и придобивания в рамките на ЕС. Не са налице обаче доказателства за значимо въздействие на ВДФ върху данъчния контрол или спазването на изискванията за ДДС. Мненията, изразени от данъчните органи, потвърждават, че въздействието на ВДФ по отношение на спазването на изискванията за ДДС, ако има такова, е твърде ограничено. Данъчните органи и заинтересованите страни са на мнение, че чрез правилата за фактуриране не може да бъде постигнато повече в областта на данъчния контрол. Тъй като информацията от фактурирането не е леснодостъпна за данъчните органи, понастоящем вниманието им е съсредоточено върху системите, осигуряващи отчитане в реално време, което позволява по-добър анализ на риска и по-целенасочени дейности по контрол. Същевременно е окуражаващ фактът, че опростяването и хармонизирането на изискванията за фактурирането и електронното фактуриране не са оказали неблагоприятно въздействие върху дейностите по данъчен контрол.

4. Основни недостатъци на Директивата

Оценката на правилата за фактуриране разкри един недостатък на ВДФ и очерта някои проблеми, които са представени по-долу.

4.1. Липса на яснота относно ВСАТ

В контекста на електронното фактуриране с ВДФ е въведено понятието „контрол на стопанската дейност, при който се установява надеждна одитна следа“ (ВСАТ) като средство за доказване на целостта на съдържанието и автентичността на електронната фактура. Това понятие продължава да се възприема като сложно, не се тълкува еднакво от данъчните органи и се прилага незадоволително от икономическите оператори в рамките на ЕС. Заинтересованите страни считат това за недостатък на ВДФ.

С ВДФ (в член 233) по отношение на икономическите оператори се установява принципът на свобода на избора на доказателства за доказване на целостта на

съдържанието и автентичността на електронните фактури. На практика обаче единствените използвани методи включват: i) електронен подпис, ii) електронен обмен на данни и iii) BCAT. Следователно BCAT функционира като метода по подразбиране за доказване на целостта на съдържанието и автентичността на електронните фактури за всички дружества, които не са избрали електронния подпис или електронния обмен на данни. Това означава, че повечето, ако не и всички дружества, които обменят електронни фактури под формата на неподписани документи в PDF формат, би трябвало да са въвели система за BCAT. Спазването на изискванията от страна на дружествата и принудителното изпълнение от страна на данъчните органи обаче са ограничени и дори липсват в някои държави членки. Като цяло заинтересованите страни считат, че в Директивата липсва практично определение на BCAT. Във вторичното законодателство на държавите членки и в обяснителните бележки, изготвени от Европейската комисия, са включени някои указания. Въпреки положените усилия обаче икономическите оператори не считат указанията във връзка с BCAT за подходящи и достатъчно ясни. Това поражда съмнения относно начина, по който тази възможност следва да се прилага на практика, и дали тя ще бъде приета при данъчни ревизии.

4.2. Сложност на правилата за архивиране

Един от очертаващите се проблеми е свързан с правилата за архивиране. Във ВДФ не са включени разпоредби относно архивирането. От транспонирането на Директивата насам сложността и регулаторната разпокъсаност на правилата за архивиране са се увеличили неравномерно. Това се дължи на факта, че някои държави членки са приели много подробни правила относно електронното архивиране на фискални документи, които очевидно се прилагат и по отношение на електронните фактури. Почти 40 % от заинтересованите страни считат, че националните правила относно архивирането на електронните фактури са обременяващи и трудни за спазване.

4.3. Национални изисквания за електронно отчитане

Друг проблем, възникнал след приемането на ВДФ, който обаче не се дължи на Директивата, е въвеждането от няколко държави членки на изисквания за подаване на електронни декларации за някои вътрешни сделки. Държавите членки въвеждат такова отчитане, за да се справят с измамите. Заинтересованите страни считат, че умножаването на такива национални изисквания за електронно отчитане може да намали степента на хармонизиране и да увеличи административна тежест.

5. Заключения и възможно развитие

Оценката на Директивата е до голяма степен положителна; счита се, че Директивата действително е спомогнала за опростяването и хармонизирането на правилата за фактуриране и електронно фактуриране в рамките на ЕС. ВДФ е допринесла за

възприемането на неструктурираното електронно фактуриране, за намаляване на административната тежест за предприятията, за увеличаване на правната сигурност за икономическите оператори и за правилното функциониране на вътрешния пазар. Разпоредбите на ВДФ продължават да са целесъобразни и подходящи за нуждите на заинтересованите страни, а именно по-ясни, по-опростени и по-хармонизирани правила за електронно фактуриране.

В някои области, като например подобряването на дейностите по данъчен контрол и насърчаването на МСП, резултатите са положителни, но има потенциал за постигане на повече.

При оценката беше установен и един недостатък, произтичащ от ВДФ, а именно липсата на яснота относно ВСАТ. Освен това се очертаха и някои други проблеми, които не произтичат от ВДФ, а от наложената нормативна уредба на национално равнище, като например сложните правила за архивиране и националните изисквания за електронно отчитане.

За да бъде преодолян горепосоченият недостатък, ще е необходимо да се дадат повече разяснения по отношение на ВСАТ. Такива разяснения обаче едва ли биха могли да бъдат поместени в законодателния текст. Това е така, защото предназначението на ВСАТ е да обхване много различни видове стопански процеси и всяко едно определение, включено в Директивата, би ограничило неговия обхват и би рискувало да стане неактуално вследствие на технологичния напредък. Освен това изглежда данъчните органи придават по-малка значимост на строгите правила относно целостта на съдържанието и автентичността заради въвеждането на изисквания за електронно отчитане. И накрая, по този начин би възникнал риск от създаване на допълнителна тежест за предприятията, особено за МСП. Ето защо би могло да се обмисли дали не е по-удачно ВСАТ да се разясни чрез обяснителни бележки на Комисията и чрез споделяне на най-добри практики в държавите членки. Наред с това биха могли да се дадат допълнителни разяснения относно правното определение на електронните фактури.

По отношение на правилата за архивиране — област, която предприятията считат за сложна — би било трудно да се осъществи намеса на равнището на ЕС, тъй като подробните изисквания относно съхранението на фактурите се установяват от държавите членки. С развитието на цифровите решения разсъжденията в тази област може да се насочат например към това дали няма да е полезно да се разработи стандарт за европейска услуга за съхранение на фактури „в облак“.

Що се отнася до данъчния контрол, според данъчните органи и заинтересованите страни настоящите правила за фактуриране са добре съгласувани с нуждите на дейностите по данъчен контрол и на практика не може да се извлече много повече от правилата за фактуриране с цел по-нататъшно подобряване на данъчния контрол. Поради това всяко евентуално изменение на Директивата за ДДС в тази връзка не би създало съществена добавена стойност. Вместо това понастоящем редица данъчни органи обмислят как да получават достъп до данните от сделките, без да имат

физически или електронен достъп до фактурите и съответно въвеждат ефективни изисквания за електронно отчитане в реално време.

Основният акцент на евентуалните бъдещи подобрения с цел насърчаване на МСП ще трябва да бъде върху касовата отчетност. Като цяло обаче режимът за касова отчетност се оценява положително от заинтересованите страни и не се съобщава за възникнали проблеми.

Що се отнася до ограниченото намаляване на административната тежест, то се дължи главно на ниската степен на възприемане на структурираните електронни фактури. Това е изборът на политика в рамките ВДФ. За въвеждане на по-радикален подход, при който за валиден документ се считат единствено структурираните електронни фактури, ще са необходими изменения на действащото законодателство.

В заключение, правилата за фактуриране, въведени с ВДФ, се оценяват като ефективни от данъчните органи и заинтересованите страни, като не са установени сериозни проблеми. В контекста на борбата с измамите и с оглед на технологичния напредък и неотдавнашните тенденции в някои държави членки по отношение на електронното фактуриране и електронното отчитане, Комисията и държавите членки ще проучат дали потенциалът на електронното фактуриране не може да бъде допълнително разгърнат на равнището на ЕС. Освен това Комисията ще започне обсъждане на изискванията за електронно отчитане, и по-специално на тяхното въздействие върху вътрешния пазар, дължащо се на различните правила, приложими в държавите членки.