EVROPSKÁ
KOMISE

V Bruselu dne 10.2.2020
COM(2020) 47 final

ZPRÁVA KOMISE EVROPSKÉMU PARLAMENTU A RADĚ

o zhodnocení pravidel fakturace podle směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

{SWD(2020) 29 final}

1. Úvod

Na základě článku 237 směrnice 2006/112/ES[1] (směrnice o DPH) předloží Komise Evropskému parlamentu a Radě zprávu o celkovém zhodnocení dopadu pravidel fakturace použitelných ke dni 1. ledna 2013, a zejména rozsahu, v jakém skutečně vedla ke snížení administrativní zátěže podniků, přičemž tato zpráva má být založena na nezávislé ekonomické studii. V této souvislosti provedla Komise hodnocení pravidel fakturace.

Hodnocení bylo podloženo nezávislou studií, kterou vedla poradenská skupina Economisti Associati, a jeho výsledkem byla závěrečná zpráva zveřejněná v únoru 2019[2].

V rámci hodnocení se posuzovala pravidla fakturace podle směrnice Rady 2010/45/EU[3] (druhá směrnice o fakturaci) a zejména to, zda tato pravidla přispívají ke čtyřem původně stanoveným obecným cílům, jimiž jsou: i) snížení administrativní zátěže podniků, ii) omezení podvodů v oblasti DPH / dopad na kontrolní činnosti, iii) řádné fungování vnitřního trhu a iv) podpora malých a středních podniků.

Při hodnocení se uplatňovalo pět hodnotících kritérií obsažených v pokynech Komise ke zlepšování právní úpravy[4]: relevance, účinnost, účelnost, soudržnost a přidaná hodnota EU.

2. Provedení směrnice ve vnitrostátním právu a její uplatňování

Aby bylo možné stanovit východisko hodnocení, provedla poradenská skupina analýzu toho, jak členské státy druhou směrnici o fakturaci provedly ve vnitrostátním právu a jak ji uplatňovaly. Tato analýza se zaměřila na to, zda členské státy směrnici ve vnitrostátním právu správně provedly, a posoudila, do jaké míry se v důsledku směrnice změnil vnitrostátní právní rámec. V zájmu jasnosti je následující shrnutí této analýzy rozděleno do tří tematických oblastí.

2.1. Elektronická fakturace

Směrnice zavedla tři hlavní změny právního rámce EU pro elektronické faktury: i) novou definici elektronické faktury, ii) zásadu technologické neutrality a iii) zásadu rovného zacházení s papírovými a elektronickými fakturami. Změny byly zavedeny rovnoměrně v celé

[1] Směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1).

[2] Zpráva o hodnocení pravidel fakturace podle směrnice 2006/112/ES: https://publications.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/745fa4fe-2db0-11e9-8d04-01aa75ed71a1/language-en/format-PDF/source-search

[3] Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace (Úř. věst. L 189/1, 22.7.2010).

[4] Více informací naleznete zde: https://ec.europa.eu/info/law/law-making-process/planning-and-proposing-law/better-regulation-why-and-how/better-regulation-guidelines-and-toolbox_cs

EU. Přestože se vnitrostátní ustanovení někdy od znění směrnice mírně liší, nezdá se, že by došlo k nesprávnému provedení.

Pokud jde konkrétně o *definici elektronické faktury*, převážná většina členských států (24) zavedla ve svých vnitrostátních právních předpisech definici elektronické faktury, která odpovídá definici ve směrnici. Ve čtyřech členských státech buď definice nebyla zavedena, nebo je poněkud odlišná od definice uvedené ve směrnici o DPH. Pokud jde o *zásadu technologické neutrality*, byla provedena jednotně a žádný členský stát nevyžaduje u elektronické fakturace používání konkrétní technologie. Ačkoli čtyři členské státy přijímají pouze řešení elektronické fakturace, která jsou výslovně uvedena ve vnitrostátních právních předpisech, jsou stanovené možnosti vymezeny dostatečně široce, aby daňovým poplatníkům zajistily svobodnou volbu. Aby byla zaručena zásada *rovného zacházení*, byly ve všech členských státech odstraněny legislativní požadavky na elektronické faktury, které šly nad rámec požadavků na faktury v papírové podobě[5].

2.2. Vystavování faktur a jejich obsah

Druhá směrnice o fakturaci zavedla řadu změn v oblasti vystavování faktur a jejich obsahu. Změnily se tři konkrétní fakturační režimy: vystavování faktur pořizovatelem nebo příjemcem, zjednodušené faktury a souhrnné faktury. Směrnice také zavedla změny v požadavcích na fakturaci u přeshraničních transakcí za účelem snížení zátěže a zvýšení harmonizace. Hlavní změny se týkají použitelných pravidel fakturace, lhůt pro vystavování faktur a obsahu přeshraničních faktur.

Celkově je úroveň provedení směrnice ve vnitrostátním právu velmi dobrá. Všechny závazné požadavky směrnice byly ve vnitrostátních právních předpisech provedeny. Kromě toho zavedly členské státy ve vnitrostátních právních předpisech také změny, které byly pro členské státy nepovinné. Navíc jako další zjednodušení zavedly ještě některé další změny, které se ve směrnici sice nestanoví, ale nejsou s ní v rozporu.

Stojí za zmínku, že pokud jde o vystavování faktur a jejich obsah, vnitrostátní právní předpisy některých členských států již byly s druhou směrnicí o fakturaci v souladu. Rozsah změn tedy závisí na tom, jaká byla předchozí vnitrostátní právní úprava. Směrnice tudíž měla na jednotlivé vnitrostátní právní rámce různý dopad. Pro účely hodnocení tak byla tato ustanovení uspořádána na základě rozsahu právních změn (tj. počtu členských států, v nichž vedla ke změně vnitrostátního právního rámce) a toho, zda podle subjektů z oblasti DPH ovlivnila chování podniků. Z takto stanoveného pořadí vyplynulo, že změny týkající se příslušné jurisdikce (článek 219a směrnice o DPH), zjednodušených faktur (články 220a, 226b a 238 směrnice o DPH), lhůt pro vydávání faktur (článek 222 směrnice o DPH) a vystavování faktur pořizovatelem nebo příjemcem (článek 224 směrnice o DPH) byly považovány za podstatné, zatímco ostatní změny zavedené druhou směrnicí o fakturaci měly spíše menší dopad[6].

---

5 Více podrobností o provedení ustanovení o elektronické fakturaci ve vnitrostátním právu viz bod 3.1.1 pracovního dokumentu útvarů Komise.

6 Viz bod 3.1.2 pracovního dokumentu útvarů Komise.

2.3. Další pravidla fakturace

Druhá směrnice o fakturaci zavedla jednu konkrétní změnu týkající se malých a středních podniků, tzv. kombinované hotovostní účetnictví pro některé mikropodniky. Analýza provedení tohoto ustanovení ve vnitrostátním právu neukazuje na žádné rozpory mezi pravidly EU a vnitrostátními právními rámci. Další změny se týkají pravidel pro vznik daňové povinnosti u dodání a pořízení zboží uvnitř Společenství a jejich provedení vedlo v členských státech k harmonizovanému přístupu v této oblasti.

3. Hlavní dopady druhé směrnice o fakturaci

3.1. Snížení administrativní zátěže

Ke snížení administrativní zátěže podniků v důsledku druhé směrnice o fakturaci vedly zejména tyto dva soubory ustanovení: i) požadavky na elektronickou fakturaci a ii) vystavování faktur a jejich obsah, které zjednodušily a sjednotily požadavky na fakturaci.

Pokud jde o elektronickou fakturaci, uznává se, že směrnice sehrála pozitivní úlohu. Jednoznačně byla jedním z faktorů, které stimulovaly nárůst využívání *elektronické fakturace* podniky v EU od roku 2014. Na základě studie je největší dopad směrnice na snižování administrativní zátěže způsoben větším rozšířením nestrukturovaných elektronických faktur[7] díky zjednodušením, která vedla podniky k přechodu z papírových faktur na PDF[8]. Druhá směrnice o fakturaci nerozlišovala strukturované[9] a nestrukturované elektronické faktury. Tím, že mezi těmito dvěma formáty elektronických faktur nerozlišovala a že prosazovala zásadu technologické neutrality, směrnice přímo nepodněcovala k používání automaticky zpracovatelných faktur, a tudíž nevedla k většímu rozšíření strukturovaných elektronických faktur.

Z kvantitativního hlediska[10] se odhaduje, že směrnice snížila administrativní zátěž podniků za období 2014–2017 o 1,04 miliardy EUR, z čehož přibližně 920 milionů EUR lze připsat rozšíření nestrukturované fakturace[11]. Z tohoto dopadu směrnice měly největší prospěch mikropodniky[12], které zavedly nestrukturované elektronické faktury, neboť nebyly vybaveny k řešení požadavků na strukturovanou elektronickou fakturaci.

---

7 Nestrukturované elektronické faktury jsou elektronicky předávané faktury bez předepsaného nebo specifického formátu, např. e-mail s přílohou ve formátu PDF nebo fax obdržený v elektronické, nikoli papírové podobě.

8 Portable Document Format (přenosný formát dokumentu), tedy formát souborů určený pro zaznamenání a zasílání elektronických dokumentů v zamýšleném formátu.

9 Strukturované elektronické faktury jsou faktury vystavené, předané a přijaté ve strukturovaném elektronickém formátu, jenž umožňuje jejich automatizované a elektronické zpracování.

10 Příslušné výpočty viz bod 5.2 a oddíl 6 závěrečné zprávy o hodnocení pravidel fakturace podle směrnice 2006/112/ES.

11 Zbytek úspor je výsledkem zjednodušené fakturace a režimu hotovostního účetnictví.

12 Podle doporučení Komise týkajícího se definice mikropodniků a malých a středních podniků (C(2003) 1422) je mikropodnik definován jako podnik, který zaměstnává méně než deset osob a jehož roční obrat nebo bilanční suma roční rozvahy nepřesahuje 2 miliony EUR.

Pokud jde o *revizi vystavování faktur a jejich obsahu*, bylo snížení zátěže zhodnoceno jako poměrně omezené. Největší dopad na snížení administrativní zátěže mělo ustanovení o režimu zjednodušené fakturace (v kvantitativním vyjádření přibližně 38 milionů EUR ročně[13]).

3.2. Dopad na vnitřní trh

Druhá směrnice o fakturaci pozitivně přispěla k podpoře fungování vnitřního trhu, a to především prostřednictvím elektronických faktur a přeshraniční fakturace.

Zaprvé z údajů shromážděných v rámci studie vyplývá, že zatímco v roce 2014 vystavoval elektronické faktury jen každý čtvrtý obchodník v EU, v roce 2018 se jejich počet zvýšil na tři čtvrtiny. Z toho lze vyvodit, že směrnice odstranila problémy, které přeshraniční elektronickou fakturaci komplikovaly, a tím jasně přispěla k většímu využívání elektronických faktur při přeshraničních transakcích.

Zadruhé směrnice zavedla čtyři další významné změny pravidel pro přeshraniční faktury: i) nová pravidla týkající se použitelných režimů fakturace (článek 219a), ii) jednotnou lhůtu pro vystavení faktur pro transakce uvnitř EU (článek 222), iii) nová pravidla týkající se přepočtu měn (články 91 a 230) a iv) zjednodušený obsah faktur u přeshraničních transakcí, které jsou předmětem přenesení daňové povinnosti (článek 226a). Kromě toho nová pravidla týkající se vystavování faktur pořizovatelem nebo příjemcem (článek 224) rovněž zjednodušila používání tohoto režimu u přeshraničních transakcí. Tyto změny zvýšily právní jistotu ohledně pravidel fakturace použitelných na transakce uvnitř EU.

Dopad ostatních ustanovení směrnice na vnitřní trh je považován za omezenější, jelikož tato pravidla neovlivnila postupy fakturace, a podniky je tedy příliš nezaznamenaly.

3.3. Úloha směrnice při podpoře malých a středních podniků

Většina opatření druhé směrnice o fakturaci je obecné povahy a vztahuje se jak na velké, tak i na malé a střední podniky. Zjednodušení a harmonizace regulačního rámce však vede ke snížení administrativní zátěže, a proto mají tato opatření potenciál být obzvláště přínosná pro malé a střední podniky, které se vzhledem ke své menší velikosti obvykle potýkají s většími obtížemi při plnění daňových povinností než velké společnosti.

Směrnice měla na malé a střední podniky pozitivní dopad v důsledku rozsáhlejšího využívání *nestrukturované elektronické fakturace*. Tento pozitivní dopad byl u malých a středních podniků a mikropodniků výraznější než u velkých podniků. Vzhledem k širšímu využívání nestrukturované elektronické fakturace připadlo na malé a střední podniky přibližně 55 % snížení zátěže. Zbývající podíl snížení zátěže, který je ovšem stále značný, připadá na velké společnosti, neboť tyto podniky vystavují znatelně vyšší počet faktur.

Směrnice rovněž změnila dva režimy fakturace, které jsou zcela nebo částečně cíleny na malé a střední podniky, konkrétně hotovostní účetnictví a zjednodušené faktury, a přispěla tak k jejich širšímu využívání. Po změnách zavedených druhou směrnicí o fakturaci řada

[13] Příslušné výpočty viz bod 6.2.2 závěrečné zprávy o hodnocení pravidel fakturace podle směrnice 2006/112/ES.

členských států zavedla *režim hotovostního účetnictví* nebo rozšířila jeho působnost. Odhaduje se, že díky směrnici využilo tento režim přibližně 60 000 dalších mikropodniků. Celkově je rozšíření režimu hotovostního účetnictví stále omezené vzhledem ke skutečnosti, že rozhodnutí začít jej využívat vyžaduje změny v procesu účetnictví, které mohou v některých případech vést k vyšším výdajům na poradenství. Celkové úspory nákladů díky většímu rozšíření režimu hotovostního účetnictví, které směrnice podnítila, byly v deseti členských státech, v nichž lze změny připsat provedení směrnice, odhadnuty na 33 milionů EUR. Význam hotovostního účetnictví ovšem dalece přesahuje pouhé snížení administrativní zátěže. Pro mikropodniky sehrálo významnou roli během hospodářské krize, kdy se zhoršily hospodářské podmínky a vyskytovaly se větší potíže s platbami.

Pokud jde o zjednodušené faktury, v důsledku změn zavedených druhou směrnicí o fakturaci řada členských států tento režim zavedla a další rozšířily jeho působnost. Podle hodnocení má *režim zjednodušené fakturace* největší dopad na snížení administrativní zátěže ze všech ustanovení o vydávání faktur a jejich obsahu (viz bod 3.1 výše). Používání zjednodušených faktur je však stále do značné míry omezeno na konkrétní odvětví podnikání, jako je ubytování, restaurace, maloobchod, čerpací stanice a dopravní služby, a snížení zátěže tudíž není tak významné.

3.4. Boj proti podvodům v oblasti DPH

Cílem směrnice jako takové bylo rovněž podpořit činnosti v oblasti daňové kontroly a v konečném důsledku vést k většímu dodržování právních předpisů v oblasti DPH. Za tímto účelem změnila druhá směrnice o fakturaci zejména dvě ustanovení: i) lhůtu pro vystavení faktur u transakcí uvnitř EU a ii) pravidla pro vznik daňové povinnosti u dodání a pořízení zboží uvnitř EU. Důkazy o tom, že by směrnice měla významný dopad na daňovou kontrolu nebo dodržování předpisů v oblasti DPH, však nejsou. Stanoviska daňových orgánů potvrzují, že účinky směrnice na dodržování předpisů v oblasti DPH jsou dosti omezené, pokud vůbec nějaké. Daňové orgány a zúčastněné strany mají za to, že na základě pravidel fakturace nelze v oblasti daňové kontroly dosáhnout více. Jelikož informace o fakturaci nejsou daňovým orgánům snadno dostupné, zaměřují se v současnosti na systémy zajišťující podávání zpráv v reálném čase, které umožňují lepší analýzu rizik a cílenější kontroly. Na druhou stranu je povzbudivé, že zjednodušení a harmonizace požadavků na fakturaci a elektronickou fakturaci neměly na činnosti v oblasti daňové kontroly žádný nepříznivý dopad.

4. Hlavní nedostatky směrnice

Hodnocení pravidel fakturace ukázalo na jeden nedostatek druhé směrnice o fakturaci a dále na některé nově se objevující problémy, které jsou popsány níže.

4.1. Nejasnosti ohledně kontrolních mechanismů podnikových procesů

V souvislosti s elektronickou fakturací zavedla druhá směrnice o fakturaci koncept kontrolních mechanismů podnikových procesů, které vytvářejí spolehlivou auditní stopu (BCAT), jako prostředek k prokázání neporušenosti a věrohodnosti elektronické faktury.

Tento koncept je stále vnímán jako složitý, není správci daně vykládán jednotně a hospodářské subjekty v celé EU ho neuplatňují správně. Zúčastněné strany to považují za nedostatek směrnice.

Směrnice (v článku 233) zavádí zásadu svobody volby způsobu, jak hospodářské subjekty prokazují neporušenost a věrohodnost elektronických faktur. V praxi se však používají pouze tyto metody: i) elektronický podpis, ii) elektronická výměna dat a iii) BCAT. BCAT tak představuje standardní metodu k prokázání neporušenosti a věrohodnosti elektronické faktury ve všech společnostech, které se nerozhodly využívat elektronické podpisy ani elektronickou výměnu dat. Z toho vyplývá, že většina společností, ne-li všechny, které si vyměňují elektronické faktury v podobě nepodepsaných souborů PDF, by měly mít zaveden systém BCAT. Dodržování tohoto požadavku ze strany společností a vymáhání ze strany daňových orgánů však bylo omezené a v některých členských státech vůbec neexistovalo. Zúčastněné strany se obecně domnívají, že ve směrnici chybí praktické vymezení kontrolních mechanismů podnikových procesů, které vytvářejí spolehlivou auditní stopu. Určité pokyny se objevily v sekundárních právních předpisech členských států a také ve vysvětlivkách, které vypracovala Evropská komise. Přesto však hospodářské subjekty nepovažují pokyny týkající se BCAT za přiměřené a dostatečně jasné. To vede k pochybnostem o tom, jak by se tato možnost měla uplatňovat v praxi a zda bude přijímána při daňových auditech.

4.2. Složitost pravidel archivace

K možným nově se objevujícím aspektům se řadí pravidla archivace. Druhá směrnice o fakturaci ustanovení o archivaci neobsahuje. Od jejího provedení ve vnitrostátním právu však došlo k nerovnoměrnému nárůstu složitosti a regulatorní roztříštěnosti pravidel archivace. Důvodem je, že některé členské státy přijaly velmi podrobná pravidla elektronické archivace fiskálních dokumentů, která se samozřejmě vztahují i na elektronické faktury. Téměř 40 % zúčastněných stran má za to, že vnitrostátní pravidla archivace elektronických faktur jsou zatěžující a obtížně splnitelná.

4.3. Vnitrostátní požadavky na elektronická hlášení

Další otázkou, která se objevila po přijetí druhé směrnice o fakturaci, ale přitom není jejím důsledkem, jsou požadavky podávat elektronická hlášení o některých domácích transakcích, které zavedlo několik členských států. Členské státy tato hlášení zavedly za účelem boje proti podvodům. Zúčastněné strany mají za to, že šíření takových vnitrostátních požadavků na elektronická hlášení s sebou nese riziko disharmonizace a zvýšené administrativní zátěže.

5. Závěry a možný další postup

Hodnocení směrnice je v zásadě pozitivní, neboť účinně podpořila zjednodušení a harmonizaci pravidel fakturace a elektronické fakturace v celé EU. Druhá směrnice o fakturaci přispěla k rozšíření nestrukturované elektronické fakturace, snížení administrativní

zátěže podniků, zvýšení právní jistoty pro hospodářské subjekty a řádnému fungování vnitřního trhu. Ustanovení směrnice jsou i nadále relevantní a odpovídají potřebám zúčastněných stran, konkrétně pokud jde o jasnější, jednodušší a harmonizovanější pravidla elektronické fakturace.

V některých oblastech, jako je například zlepšení činností daňové kontroly a podpora malých a středních podniků, byly sice zaznamenány pozitivní výsledky, ale nebyl naplněn jejich potenciál.

Hodnocení rovněž odhalilo jeden nedostatek vyplývající z druhé směrnice o fakturaci, a sice nedostatečnou jasnost v oblasti kontrolních mechanismů podnikových procesů, které vytvářejí spolehlivou auditní stopu (BCAT). Kromě toho se objevily další otázky, které nevycházejí ze směrnice, ale byly zavedeny na vnitrostátní úrovni, jako například složitá pravidla archivace a vnitrostátní požadavky na elektronická hlášení.

Pokud jde o BCAT, k vyřešení výše uvedeného nedostatku by bylo zapotřebí poskytnout podrobnější objasnění. Je však otázkou, zda by tato objasnění mohla být obsažena v legislativním textu. Smyslem tohoto konceptu je totiž zahrnout mnoho různých typů podnikových procesů a jakákoli definice obsažená ve směrnici by omezila jeho rozsah a hrozilo by, že se kontrolní mechanismy v důsledku technologického pokroku stanou zastaralými. Kromě toho se zdá, že daňové orgány přikládají přísným pravidlům pro zajištění neporušenosti a věrohodnosti menší význam, a to vzhledem k zavádění požadavků na elektronická hlášení. V neposlední řadě by to mohlo znamenat další zátěž pro podniky, zejména malé a střední. Proto by se mohlo prozkoumat, zda by nebylo možné BCAT lépe objasnit prostřednictvím vysvětlivek Komise a sdílení osvědčených postupů v členských státech. To by mohlo být doplněno dalším vyjasněním právní definice elektronických faktur.

Pokud jde o pravidla archivace, která podniky vnímají jako složitá, bylo by obtížné zde zasáhnout na úrovni EU, neboť podrobné požadavky na uchovávání faktur stanoví členské státy. S rozvojem digitálních řešení by se úvahy v této oblasti mohly zaměřit například na to, zda by bylo vhodné vytvořit standard pro evropskou cloudovou službu pro uchovávání faktur.

Pokud jde o daňovou kontrolu, podle daňových orgánů i zúčastněných stran jsou stávající pravidla fakturace dobře sladěna s potřebami daňových kontrol a k dalšímu zlepšení daňové kontroly pomocí těchto pravidel již není mnoho prostoru. Případná změna směrnice o DPH za tímto účelem by proto nepřinesla příliš velkou přidanou hodnotu. Namísto toho se řada daňových orgánů v současné době zabývá tím, jak získat přístup k údajům o transakcích, aniž by musely mít fyzický nebo elektronický přístup k fakturám, a zavádějí tak požadavky na efektivní elektronické podávání hlášení v reálném čase.

Co se týče možných dalších zlepšení na podporu malých a středních podniků, bylo by třeba se zaměřit zejména na hotovostní účetnictví. Systém hotovostního účetnictví však zúčastněné strany celkově hodnotí kladně a nebyly zjištěny žádné nově se objevující problémy.

Pokud jde o omezené snížení administrativní zátěže, to je způsobeno především menším rozšířením strukturovaných elektronických faktur. Takto byla v rámci směrnice nastavena politika. Radikálnější přístup, který by za platný doklad považoval pouze strukturované elektronické faktury, by vyžadoval změny stávajících právních předpisů.

Závěrem lze říci, že pravidla fakturace zavedená druhou směrnicí o fakturaci hodnotí daňové orgány a zúčastněné strany pozitivně a nebyly zjištěny žádné významné problémy. V souvislosti s bojem proti podvodům a s ohledem na technologický vývoj a nedávné trendy v některých členských státech, pokud jde o elektronickou fakturaci a elektronická hlášení, se Komise spolu s členskými státy bude zabývat otázkou, zda lze potenciál elektronické fakturace na úrovni EU dále rozvíjet. Komise rovněž zahájí úvahy o požadavcích na elektronická hlášení, a zejména o dopadu různých pravidel platných v jednotlivých členských státech na vnitřní trh.