KOMISJA EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 10.5.2012 r.
COM(2012) 206 final

2012/0102 (CNS)

Wniosek

DYREKTYWA RADY

zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do bonów na towary lub usługi

{SWD(2012) 126 final}
{SWD(2012) 127 final}

UZASADNIENIE

1. KONTEKST WNIOSKU

Podstawa i cele wniosku

Szósta dyrektywa w sprawie podatku VAT[1] i dyrektywa w sprawie podatku VAT[2] nie zawierają przepisów dotyczących rozliczania transakcji obejmujących bony na towary lub usługi. Wykorzystanie bonu w transakcji podlegającej opodatkowaniu może mieć wpływ na podstawę opodatkowania, datę zawarcia transakcji, a w pewnych okolicznościach – nawet na miejsce opodatkowania. Brak jasności jeżeli chodzi o prawidłowe rozliczanie podatku od tych transakcji może jednak powodować trudności w przypadku transakcji transgranicznych oraz transakcji łańcuchowych w ramach komercyjnej dystrybucji bonów.

Brak wspólnych przepisów zmusił państwa członkowskie do opracowania własnych rozwiązań, które siłą rzeczy nie są skoordynowane. Wynikające z tego niespójności w opodatkowaniu powodują problemy takie jak występowanie podwójnego opodatkowania lub też brak opodatkowania, a ponadto sprzyjają unikaniu zobowiązań podatkowych oraz tworzą bariery dla innowacji w biznesie. Ponadto coraz bardziej złożone funkcje bonów spowodowały zatarcie różnic między bonami a bardziej ogólnymi instrumentami płatniczymi.

Od chwili przyjęcia wspólnych przepisów dotyczących podatku VAT w 1977 r. na świecie nastąpiło wiele zmian, a coraz większe wykorzystanie bonów jest jednym z wielu czynników, które odmieniły sposób, w jaki prowadzi się obecnie transakcje sprzedaży, i wprowadziły wiele złożonych procesów i elementów, których nie przewidziano w przeszłości.

Kilkakrotnie zwrócono się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej o udzielenie wyjaśnień, w jaki sposób należy w takich okolicznościach stosować dyrektywy w sprawie podatku VAT. W ten sposób uzyskano pewne wskazówki jeżeli chodzi o bony, jednak nadal wiele problemów pozostaje nierozwiązanych. Celem niniejszego wniosku jest uwzględnienie tych kwestii poprzez wyjaśnienie i ujednolicenie przepisów w prawodawstwie UE dotyczących rozliczania podatku VAT w odniesieniu do bonów na towary lub usługi.

Kontekst ogólny

Niniejszy wniosek został przygotowany w celu zapewnienia jasnych zasad. Ma on objąć swoim zakresem skutki podatkowe różnych rodzajów bonów na towary lub usługi, związane z ich emisją, dystrybucją i realizacją zarówno w jednym państwie członkowskim, jak i podczas transakcji obejmujących większą liczbę państw członkowskich.

---

[1] Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145 z 13.6.1977, s. 1) (zwana dalej „szóstą dyrektywą w sprawie podatku VAT").

[2] Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347 z 11.12.2006, s. 1) (zwana dalej „dyrektywą w sprawie podatku VAT"), zastępująca szóstą dyrektywę w sprawie podatku VAT z dniem 1 stycznia 2007 r.

Czym jest bon?

Na potrzeby przepisów dotyczących podatku VAT, za bon na towary lub usługi uznaje się instrument dający jego posiadaczowi prawo do otrzymania towarów lub usług lub skorzystania ze zniżki lub rabatu na dostarczane towary lub usługi. Emitent bonu zobowiązuje się do dostarczenia towarów lub usług, udzielenia zniżki lub rabatu.

Bon może mieć formę elektroniczną lub fizyczną i ma zasadniczo spełniać funkcję handlową lub promocyjną, czym może być na przykład promowanie określonych towarów lub usług czy też przyspieszenie płatności za określone towary lub usługi. Innymi słowy, bony mają na celu wspieranie rozwoju rynku towarów lub usług, zdobycie lojalności klienta lub ułatwienie procesu płatności. Cele te pomagają odróżnić bony od innych instrumentów takich jak czeki podróżne, które pełnią jedynie funkcję środka płatniczego.

Instrumenty służące tylko do realizowania płatności nie są objęte definicją bonu na towary lub usługi do celów podatku VAT. W przypadku usług o charakterze czysto płatniczym zastosowanie mają inne przepisy dotyczące podatku VAT.

Istnieją różne rodzaje bonów. Niektóre z nich emitowane są za opłatą i zgodnie z obowiązującymi przepisami mogą być opodatkowane już w momencie ich sprzedaży lub dopiero kiedy są realizowane, w zależności od praktyk stosowanych w poszczególnych państwach członkowskich. Bony mogą być także emitowane nieodpłatnie i uprawniać ich posiadaczy do bezpłatnego otrzymania towarów lub usług. Można to wtedy uznać za upominek handlowy. Nieodpłatny bon zniżkowy uprawniający jego posiadacza do otrzymania zniżki na daną transakcję można po prostu traktować jako zobowiązanie do obniżenia ceny.

Natomiast prawo do rabatu na wszystkie zakupy dokonane w określonym czasie, nawet jeżeli zostało przyznane odpłatnie, nie może zostać w tym przypadku uznane za bon, ponieważ uprawnienie to jest niezależne od dokonywanych transakcji kupna. Otwarty charakter takiego prawa (nawet jeżeli jest ono ograniczone w czasie) różni się istotnie od bonu zniżkowego, w przypadku którego przyznane prawo jest jednorazowe i powiązane z konkretną transakcją kupna. Nie oznacza to jednak, że taka usługa nie będzie podlegała opodatkowaniu.

Jakie kwestie wymagają uwagi, jeśli chodzi o obecnie obowiązujące zasady dotyczące rozliczania podatku VAT w odniesieniu do bonów na towary lub usługi?

Podstawowa trudność dotyczy określenia momentu, w którym należy opodatkować transakcję obejmującą bony na towary lub usługi. Bez ustalenia wspólnych zasad nie można skoordynować sposobów postępowania w poszczególnych państwach członkowskich. Niektóre państwa nakładają podatek na najbardziej rozpowszechnione rodzaje bonów w momencie ich wydania, podczas gdy inne dokonują tego w chwili realizacji bonu. Jest to źródłem niepewności wśród przedsiębiorstw, w szczególności tych, które pragną wykorzystać możliwości, jakie oferuje rynek wewnętrzny. Jeżeli bon wydawany w jednym państwie członkowskim jest wykorzystywany w innym państwie członkowskim, skutkiem praktycznym niespójności w systemach podatkowych może być podwójne opodatkowanie lub brak opodatkowania.

Należy jasno określić granicę między bonami (w przypadku których zasady dotyczące podatku VAT są przedmiotem niniejszego wniosku) oraz rozwojem innowacyjnych systemów płatniczych (w przypadku których zasady dotyczące rozliczenia podatku VAT określone są w innej części dyrektywy w sprawie podatku VAT).

Konsumenci często wchodzą w posiadanie bonów za pośrednictwem sieci dystrybutorów (w szczególności dotyczy to bonów na usługi telekomunikacyjne typu *pre-paid*). Również w tej sytuacji brak wspólnych zasad doprowadził do powstania mozaiki zróżnicowanych rozwiązań, w niektórych przypadkach uwzględniających lokalne preferencyjne warunki, co z kolei stanowi barierę rozwoju wewnątrzunijnych modeli biznesowych.

W celu zrekompensowania obniżki ceny udzielonej klientowi po okazaniu bonu zniżkowego, bony mogą uwzględniać zwrot, którego dokonuje producent lub dystrybutor (będący emitentem bonów zniżkowych) na rzecz detalisty. Obecnie obowiązujące zasady, interpretowane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, są kłopotliwe i trudne do zastosowania w praktyce. Dlatego też należy jak najszybciej opracować lepsze podejście w tej dziedzinie.

2. PROPONOWANE ROZWIĄZANIA

W celu rozwiązania powyższych problemów przewiduje się wprowadzenie zmian do dyrektywy w sprawie podatku VAT. Można je podzielić na pięć kategorii.

1. Definicja bonu na towary lub usługi do celów podatku VAT

Na początku należy wyjaśnić, czym jest bon na towary lub usługi do celów podatku VAT. W tym celu należy dodać nowy art. 30a. W dyrektywie w sprawie podatku VAT powinno być jasno określone, które bony należy opodatkować w chwili ich wydania, a które – dopiero w momencie ich realizacji. Pierwszą kategorię bonów nazywa się „bonami jednego przeznaczenia", a drugą – „bonami różnego przeznaczenia". To rozróżnienie opiera się na fakcie, czy dostępne są informacje pozwalające na opodatkowanie bonu przy jego emisji, czy też bon można opodatkować dopiero w chwili jego realizacji, jako że istnieją różne możliwości jego zastosowania końcowego. Konieczne jest również zagwarantowanie, że instrumenty, które można obecnie wykorzystywać do transakcji przeprowadzanych w szeregu niezwiązanych ze sobą punktów sprzedaży i które zasadniczo nie są uznawane za bony, nadal będą traktowane w ten sam sposób.

Poprzez rozwój innowacji w dziedzinie świadczenia usług płatniczych nastąpiło zatarcie różnicy między bonami i tradycyjnymi systemami płatniczymi. Artykuł 30a przewiduje również jasne zasady jeśli chodzi o ograniczenia dotyczące bonów do celów podatku VAT.

2. Moment opodatkowania

Po określeniu poszczególnych rodzajów bonów konieczne jest dokonanie dalszych zmian w celu zapewnienia jasnych zasad prawidłowego rozliczania podatku VAT.

Obecne zasady dotyczące momentu, w którym podatek jest wymagalny (art. 65), należy dostosować w taki sposób, aby bony jednego przeznaczenia (bony SPV, ang. *single-purpose voucher*) podlegały opodatkowaniu w momencie ich emisji i zapłaty za nie.

Aby uniknąć niejasności, nie należy traktować przyznania prawa nieodłącznie związanego z danym bonem i wynikającej z tego dostawy towarów lub usług jako odrębnych transakcji. Bony SPV podlegają opodatkowaniu na samym początku, więc ten problem nie powinien się pojawić. W przypadku bonów, które nie podlegają opodatkowaniu w chwili emisji, ponieważ nie można jeszcze ustalić miejsca i poziomu opodatkowania, podatek jest wymagalny dopiero z chwilą dostawy danych towarów lub usług. Aby zagwarantować, że możliwa będzie jedynie

taka sytuacja, proponuje się dodanie nowego art. 30b. Dzięki temu będzie jasno określone, że wydanie bonu i dostawa towarów lub usług na podstawie tego bonu stanowić będą jedną transakcję do celów podatku VAT.

3. Zasady dystrybucji

Po ustaleniu w dyrektywie w sprawie podatku VAT, że bony różnego przeznaczenia (bony MPV, ang. *multi-purpose voucher*) podlegają opodatkowaniu w chwili ich realizacji, należy uregulować pewne kwestie związane z ich dystrybucją. Zanim bony trafią w ręce klientów, często rozprowadzane są przez sieć dystrybutorów. Mimo że transakcja związana z bonem opodatkowana jest dopiero przy ostatecznym dostarczeniu towaru lub usługi, dystrybucja bonów MPV na zasadach handlowych sama w sobie stanowi świadczenie usługi podlegającej opodatkowaniu, niezależnej od dostawy towaru lub usługi. W przypadku gdy bon MPV zmienia właściciela w sieci dystrybucji, podstawa opodatkowania związanej z tym usługi może być określona na podstawie zmiany wartości bonu. Jeżeli dystrybutor nabywa bon za cenę X, a następnie sprzedaje go za wyższą cenę – X plus Y, przyrost w postaci Y przypisuje wartość świadczonej usłudze dystrybucji.

Jako że łańcuchy dystrybucji bonów MPV mogą obejmować wiele państw członkowskich, konieczne jest ustalenie wspólnych zasad określania takiej usługi dystrybucji i obliczania jej wartości. W dodatkowej literze d) w art. 25 wyjaśniono, że dystrybucja stanowi świadczenie usługi do celów dyrektywy w sprawie podatku VAT. Zasady obliczania podstawy opodatkowania w przypadku takiej usługi określono w nowym art. 74b.

W celu ułatwienia obliczania podstawy opodatkowania na każdym etapie łańcucha dystrybucji, w art. 74a wprowadzono pojęcie wartości nominalnej, którą określono jako całkowite wynagrodzenie, jakie otrzymuje emitent bonu MPV, które z kolei stanowi podstawę opodatkowania (plus VAT), która będzie przypisana dostawie towarów lub usług związanej z danym bonem.

Sposób, w jaki zostały stworzone te dwa przepisy, gwarantuje, że wszelkie transakcje podlegające opodatkowaniu i związane z bonem MPV – tj. świadczenie usługi dystrybucji oraz dostawa towarów lub usług powiązanych z danym bonem – będą opisane i opodatkowane w sposób kompleksowy, neutralny i przejrzysty.

4. Bony zniżkowe

W przypadku bonów zniżkowych problemy pojawiają się w sytuacjach, gdy zniżka jest ostatecznie udzielana przez emitenta bonu, a nie podmiot akceptujący bon. W celu uniknięcia szeregu złożonych korekt, proponuje się, aby potraktować taką zniżkę jako świadczenie oddzielnej usługi przez podmiot akceptujący bon na rzecz emitenta bonu. Wymagane w tym celu przepisy określono w nowej literze e) w art. 25 i w art. 74c.

5. Pozostałe zmiany techniczne i inne

W celu zapewnienia właściwego działania proponowanych rozwiązań konieczne są dalsze zmiany techniczne dyrektywy w sprawie podatku VAT, w szczególności jeżeli chodzi o prawo do odliczenia (art. 169), osobę zobowiązaną do zapłaty podatku (art. 193) oraz pozostałe obowiązki (art. 272). Aby prawidłowo traktować bony MPV i SPV, konieczne są zmiany techniczne odpowiednio art. 28 i 65.

3. WYJAŚNIENIA TECHNICZNE GŁÓWNYCH ELEMENTÓW WNIOSKU

Definicja bonów i obowiązujące kryteria, w tym moment opodatkowania (art. 30a ust. 1 i 2 oraz art. 30b)

Przepisy dotyczące VAT powinny być jasne i spójne jeżeli chodzi o wymagalność podatku. Praktycznym następstwem sytuacji, w której informacje konieczne do podjęcia prawidłowej decyzji o opodatkowaniu nie są dostępne w chwili emisji bonu, jest fakt, że podatek można naliczyć dopiero w chwili realizacji bonu. Nie istnieje zgoda co do tego, które bony należy opodatkować w chwili ich emisji, a które – w momencie ich realizacji, jako że w dyrektywie dotyczącej podatku VAT nie pojawiają się żadne wskazówki na ten temat. W wyniku tego niektóre państwa członkowskie uznają bon danego rodzaju (np. przedpłacone środki przeznaczone na rozmowy telefoniczne[3]) za wpłatę zaliczki, którą należy opodatkować z góry, podczas gdy inne państwa członkowskie potraktują bon tego samego rodzaju w inny sposób, tj. opodatkowując dostawę związanej z nim usługi[4]. Jeżeli bon wydano w państwie członkowskim stosującym pierwsze podejście, a zrealizowano w państwie, które stosuje drugie podejście, obydwa państwa nałożą podatek VAT od tej samej transakcji. Jest to legalne z punktu widzenia obydwu państw, prowadzi jednak do powstania podwójnego opodatkowania. W sytuacji odwrotnej żadne państwo członkowskie nie nałożyłoby podatku VAT, czego wynikiem byłby brak opodatkowania.

Podwójne opodatkowanie wynikające z niespójności przepisów może stanowić przeszkodę w działaniach handlowych zmierzających do wykorzystania możliwości, jakie niesie ze sobą rynek wewnętrzny (i tak też się dzieje). Z drugiej strony, niezamierzony brak opodatkowania na skutek niespójności przepisów może być przyczyną nadużyć.

Aby rozwiązać ten problem, we wniosku zawarto najpierw definicję bonu oraz określono główne kategorie bonów, w szczególności dokonując rozróżnienia bonów SPV i MPV.

Bon SPV uprawnia posiadacza do otrzymania określonych towarów lub usług w sytuacji, gdy już od samego początku można ostatecznie określić poziom opodatkowania (w szczególności stawkę podatku VAT), tożsamość dostawcy oraz państwo członkowskie, w którym ma miejsce dostawa towarów lub usług związanych z danym bonem. Podatek VAT jest rozliczany w momencie sprzedaży bonu. Przykładem bonu SPV jest sytuacja, w której usługodawca sprzedaje bony (bezpośrednio lub przez pośrednika), które uprawniają do otrzymania określonej usługi (np. telekomunikacyjnej) w konkretnym państwie członkowskim.

Bon MPV uprawnia posiadacza do otrzymania towarów lub usług w sytuacji, gdy towary lub usługi lub państwo członkowskie, w którym ma nastąpić ich dostawa i w którym mają być opodatkowane, nie są wystarczająco określone, aby naliczyć podatek VAT w chwili emisji bonu. Przykładem tego może być sytuacja, w której międzynarodowa sieć hoteli promuje swoje usługi poprzez wydawanie bonów, które można zrealizować, rezerwując pokój w hotelu znajdującym się w jednym z kilku państw członkowskich, w których sieć prowadzi swoją działalność. Innym przykładem jest karta z przedpłaconymi środkami, które można

---

[3] Przedpłacone środki na rozmowy telefoniczne stanowią najbardziej rozpowszechniony rodzaj bonu. W analizie ekonomicznej dołączonej do oceny skutków oszacowano, że w 2008 r. wartość przedpłaconych środków na usługi telefonii komórkowej w UE wyniosła łącznie 38 mld EUR.

[4] Różne podejścia do kwestii momentu opodatkowania bonów przedstawiono w ocenie skutków towarzyszącej niniejszemu wnioskowi.

przeznaczyć na usługi telekomunikacyjne (standardowa stawka podatku VAT) lub usługi transportu publicznego (w którym to przypadku zastosowanie może mieć obniżona stawka podatku VAT).

Rozróżnienie bonów i instrumentów płatniczych (art. 30a ust. 2)

Biorąc pod uwagę istnienie różnych praktyk jeżeli chodzi o rozliczanie podatku VAT, zgodnie z wymogami zasady neutralności należy wprowadzić jasne rozróżnienie bonów i bardziej ogólnych środków płatniczych, uwzględniając specyficzny charakter każdej z tych kategorii. W przypadku, gdy sama metoda płatności posiada cechy przypisywane bonom (np. karta, na której przechowywane są przedpłacone środki, lub przedpłacone środki przechowywane na koncie *prepaid* karty sim lub połączone z nim), konieczne będzie bardziej szczegółowe przeanalizowanie zasadniczego charakteru jej działania. Wymiana bonu na towary lub usługi nie jest płatnością, lecz stanowi raczej wykonanie prawa będącego następstwem płatności, której dokonano w chwili emisji bonu lub przejęcia go przez kolejnego posiadacza. Z drugiej strony w sytuacjach, gdy środki przechowywane lub przedpłacone wykorzystywane są do pokrycia kosztów towarów lub usług, prawo do takich towarów lub usług powstaje dopiero przy dokonaniu płatności. Pojęciowo różni się to całkowicie od wykonania prawa nabytego przez posiadacza bonu.

Bony powinny się zawsze wiązać z dostawą towarów lub usług i są często emitowane w celu promowania sprzedaży produktów danego dostawcy lub grupy dostawców lub aby ułatwić dokonywanie zakupów. Cechy te, w połączeniu z prawem do otrzymania towarów lub usług (powiązanym z obowiązkiem dostawy tych towarów lub usług), pomagają rozróżnić bony i bardziej ogólne instrumenty płatnicze (które nie wiążą się z takimi szczególnymi prawami).

Wzrost liczby przenośnych urządzeń telekomunikacyjnych zwiększa potrzebę jasnego rozróżnienia przedpłaconych środków na usługi telekomunikacyjne (będących bonami) oraz usług płatniczych z wykorzystaniem urządzeń przenośnych w ujęciu bardziej ogólnym, które prawdopodobnie będą wykorzystywać system rozliczania za pomocą środków przedpłaconych. Systemy płatnicze wykorzystujące urządzenia przenośne zasadniczo umożliwiają klientowi wykorzystanie np. telefonu komórkowego do dokonania płatności w przypadku coraz większej liczby towarów i usług wykraczających poza usługi telekomunikacyjne (nawet w celu dokonania przelewu pieniężnego). Jeżeli celem takiego systemu jest ułatwienie dokonania płatności za szeroką lub wręcz nieograniczoną gamę produktów i usług, która może obejmować treści (pliki muzyczne, gry, mapy, dane itp.) lub inne usługi (parkowanie itp.) lub towary (np. z automatu do sprzedaży), trudne staje się uznanie takiego instrumentu za bon. Bony MPV (w przypadku których posiadacz ma dostęp do usług telekomunikacyjnych, jak również do innych określonych usług lub towarów) i usługi płatnicze (których celem jest ułatwienie wydawania przedpłaconych środków na zakup towarów i usług, w szczególności również od dostawców zewnętrznych) rozróżnia się w oparciu o kryterium istnienia prawa do otrzymania towarów lub usług.

Dlatego też z zakresu definicji bonu należy wyłączyć instrumenty, które mogą się charakteryzować pewnymi cechami przypisywanymi bonom, lecz które pełnią głównie funkcję środka płatniczego. Taki jest cel art. 30a ust. 2.

Bony rozprowadzane poprzez transakcje łańcuchowe (art. 25 lit. d), art. 74a i art. 74b)

Bony można rozprowadzać na wiele sposobów (na przykład poprzez prasę, pośredników, jako dodatek do produktów sprzedawanych w supermarketach itp.).

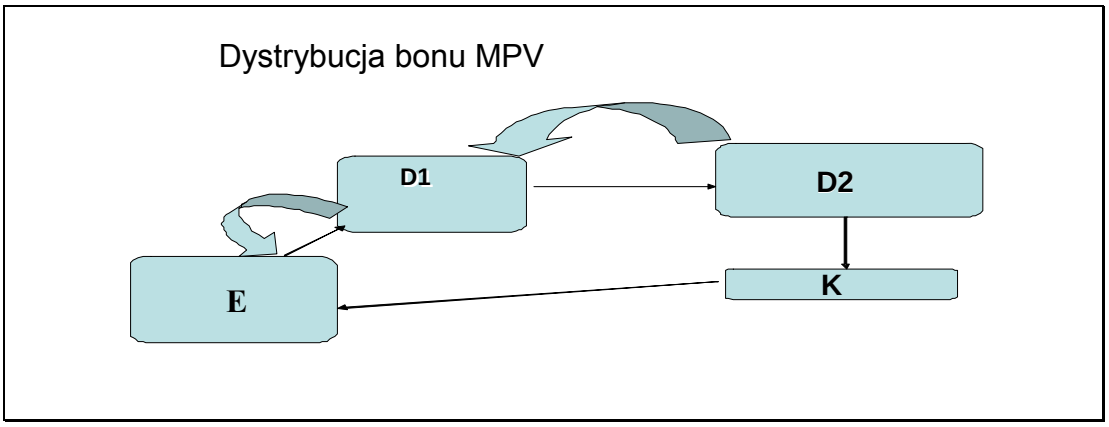
Jako że bony SPV można opodatkować z góry, ich dystrybucja jest stosunkowo prosta. Natomiast dystrybucja bonów MPV poprzez pośredników w łańcuchu sprzedaży może się okazać nieco trudniejsza.

Istnieje wiele różnych modeli opisujących bony MPV, jednym z nich jest podejście zakładające, że cena, po której emitent bonu (E) sprzedaje go pierwszemu odbiorcy, różni się od ceny, którą zapłaci odbiorca końcowy, ze względu na występowanie marży lub narzutów. Odbiorca, który nabywa bon MPV na końcu łańcucha dystrybucji, płaci za niego wyższą cenę niż ta, którą otrzymał emitent bonu sprzedający go na samym początku. Jeżeli marża (lub narzut) nie jest należycie uwzględniana, powstaje rozbieżność między podatkiem VAT należnym w momencie sprzedaży bonu przez emitenta i podatkiem VAT naliczonym, który odbiorca, mogący być podatnikiem uprawnionym do odliczeń, spodziewa się znaleźć na fakturze.

Takie praktyki są rozpowszechnione w obszarze dystrybucji przedpłaconych bonów na usługi telekomunikacyjne.

Aby rozwiązać ten problem proponuje się, aby wprowadzić pojęcie wartości nominalnej, będącej stałą wartością ustaloną przez emitenta bonu MPV na samym początku, oraz traktować wszelkie dodatnie różnice między wartością nominalną i ceną zapłaconą przez dystrybutora bonów MPV jako wynagrodzenie za usługi dystrybucji. Dystrybutor (D1) świadczy (opodatkowaną) usługę dystrybucji na rzecz emitenta (E). Kolejni dystrybutorzy (D2) świadczą podobne usługi poprzedzającym ich dystrybutorom (którzy sprzedali im bony MPV).

Można to przedstawić w następujący sposób:



Spółka E (dostawca usług telekomunikacyjnych) sprzedaje w tym przypadku dystrybutorowi (D1) bon MPV o nominalnej wartości 100 EUR. D1 płaci emitentowi bonu 80 EUR. Różnica między wartością nominalną i zapłaconą ceną wynosi 20 EUR. Kwotę tę uznaje się za wynagrodzenie (w tym podatek VAT) za usługi dystrybucji świadczone przez dystrybutora na rzecz dostawcy usług telekomunikacyjnych.

D1 wystawia fakturę emitentowi E, w której wykazuje koszt usługi dystrybucji i kwotę należnego podatku VAT. Przy założeniu, że stawka VAT wynosi 25 %, cena za usługę dystrybucji wyniesie 16 EUR, a podatek VAT – 4 EUR.

Następnie D1 sprzedaje bon MPV dystrybutorowi D2 za cenę 90 EUR. W tym przypadku D2 jest traktowany jako podmiot świadczący usługę dystrybucji na rzecz D1 i wystawia fakturę odzwierciedlającą różnicę między wartością nominalną (100 EUR) i zapłaconą kwotą

(90 EUR). Na fakturze wykazana będzie cena usługi w wysokości 8 EUR oraz kwota podatku VAT w wysokości 2 EUR.

Następnie D2 sprzedaje bon odbiorcy końcowemu (K) za cenę 100 EUR. K wykorzystuje bon (przedpłacone środki) w celu nabycia od emitenta E usług telekomunikacyjnych lub innych. Jeżeli usługi te przeznaczone są na potrzeby działalności gospodarczej, K (podatnik) otrzyma od E fakturę na kwotę 100 EUR, uwzględniającą podatek VAT.

Na żadnym etapie nie wystawia się faktur VAT w powiązaniu ze sprzedażą bonów MPV w łańcuchu dystrybucji.

Jeżeli chodzi o E, dostawcę usług telekomunikacyjnych i emitenta bonów MPV, spółka dostarczyła usługi o wartości 80 EUR, a podatek VAT naliczony wyniósł 20 EUR (cały czas zakładając do celów tych obliczeń, że stawka VAT jest stała i wynosi 25 %). Spółka E poniosła koszty dystrybucji w wysokości 16 EUR (plus podatek VAT naliczony w wysokości 4 EUR) w celu przekazania bonu MPV odbiorcy końcowemu.

Neutralny charakter bezpłatnych bonów zniżkowych (art. 25 lit. e) i art. 74c)

Bezpłatne bony zniżkowe uprawniają posiadacza do zniżki przy zakupie określonych towarów lub usług po okazaniu bonu. Jeżeli emitent bonu i podmiot akceptujący bon to ten sam podmiot, podstawa opodatkowania w odniesieniu do tych towarów lub usług jest obniżona o kwotę zniżki (pomniejszoną o podatek VAT). Tym samym klient dokonujący zakupu towaru za 100 EUR zapłaci tylko 95 EUR, jeżeli wykorzysta bon zniżkowy o wartości 5 EUR.

W praktyce produkty objęte bonami zniżkowymi często przechodzą przez ręce kilku podatników (takich jak hurtowników, dystrybutorów i detalisty), zanim dotrą do odbiorcy końcowego. Emitent (np. producent) często zwraca kwotę udzielonej zniżki podmiotowi akceptującemu bon (np. detaliście). Może się nawet zdarzyć, że klient przy zakupie zapłaci standardową cenę, lecz następnie otrzyma tzw. zwrot gotówkowy (lub „rabat") od emitenta bonu. W takich przypadkach pojawiają się trudności w prawidłowym rozliczaniu należnego podatku.

Obecnie, na podstawie ustalonego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej[5], emitent pierwotny (hurtownik lub producent) może odliczyć kwotę zwracaną podmiotowi akceptującemu bon od pierwotnej ceny sprzedaży towarów, których dotyczy bon. W celu uniknięcia strat podatkowych (kolejni podatnicy w łańcuchu nie muszą korygować podatku VAT naliczonego) zwrot jest uważany za płatność zewnętrzną dokonaną przez producenta na rzecz podmiotu akceptującego bon, którą należy dodać (z wyjątkiem podatku VAT) do podstawy opodatkowania na fakturze wystawionej odbiorcy przez podmiot akceptujący bon. Tym samym w przykładzie powyżej podmiot akceptujący bon wystawi odbiorcy fakturę na kwotę 100 EUR (w tym VAT), nawet jeżeli odbiorca zapłacił tylko 95 EUR.

Jednak problemy nadal się pojawiają w przypadkach, gdy takie korekty muszą być przeprowadzone poprzez łańcuch dystrybucji (jest to skomplikowany proces, ponieważ

---

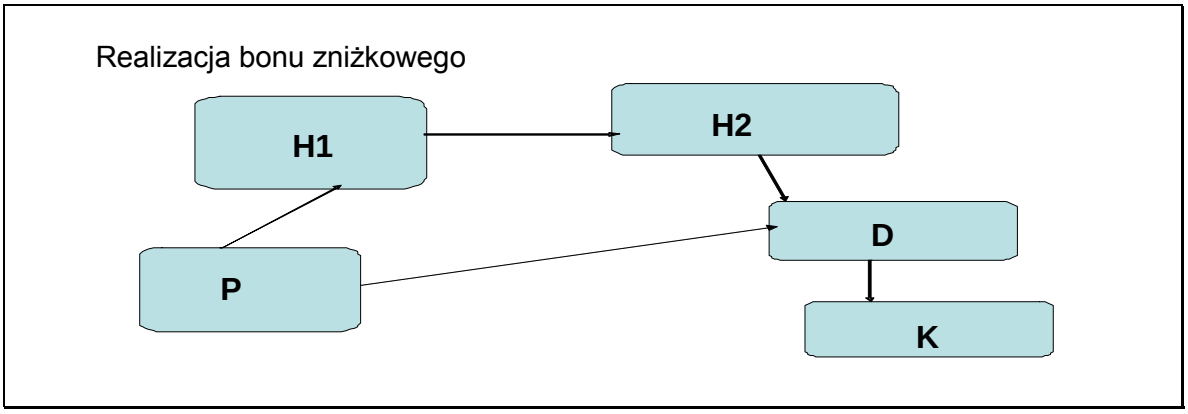
[5] Sprawa C-317/94 Elida Gibbs Ltd przeciwko Commissioners of Customs and Excise [1996] Rec. I-5339; sprawa C-427/98 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Federalnej Niemiec [2002] Rec. I-8315.

przepisy dotyczące księgowania podatku VAT oraz prowadzenia dokumentacji przez przedsiębiorstwa nie są spójne) lub kiedy bon jest realizowany w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym został wydany. Nie istnieje proste rozwiązanie konfliktu między prawem do odliczenia przysługującym odbiorcy (jeżeli bon jest realizowany przez podatnika w celu nabycia towarów lub usług wykorzystywanych w jego działalności gospodarczej) oraz obniżeniem podstawy opodatkowania dla producenta. Ponadto w orzecznictwie nie odniesiono się jeszcze do sytuacji, w której emitent bonu nie jest podmiotem wypłacającym zwrot.

W związku z tym wnosi się o stosowną zmianę obecnie obowiązujących przepisów. Zwrot należałoby odtąd uznawać za wynagrodzenie (uwzględniające podatek VAT) za wykonanie usługi realizacji bonu, a nie wynagrodzenie podmiotu zewnętrznego. Zamiast zmniejszać podstawę opodatkowania przy pierwszej transakcji sprzedaży producent (emitujący bon) odlicza podatek VAT naliczony za usługę realizacji bonu świadczoną przez podmiot akceptujący bon.

Okazując bezpłatny bon zniżkowy przy nabywaniu towarów lub usług, cena do zapłaty będzie obniżona o wartość tego bonu, lecz to z kolei obniża podstawę opodatkowania związaną z tą transakcją. Ta podstawa opodatkowania (po doliczeniu podatku VAT) jest ceną faktycznie zapłaconą przez odbiorcę. W powyższym przykładzie oznacza to, że podmiot akceptujący bon wystawia fakturę na kwotę 95 EUR (w tym podatek VAT). Odbiorca w żadnym wypadku nie ma możliwości odliczenia większej kwoty podatku VAT niż powinien, a tym samym przywrócona zostaje zasada neutralności.

Można to przedstawić w następujący sposób:



Spółka P, producent, sprzedaje towar hurtownikowi H1 po cenie 70 EUR. Następnie H1 sprzedaje go H2 po cenie 80 EUR, który z kolei sprzedaje towar detaliście D po cenie 90 EUR (wszystkie kwoty zawierają podatek VAT).

Ostatecznie D sprzedaje towar odbiorcy końcowemu K po cenie 100 EUR.

W międzyczasie, w celu promowania sprzedaży, P rozprowadza za pośrednictwem prasy bezpłatne bony uprawniające do zniżki w wysokości 5 EUR, a odbiorca końcowy K okazuje jeden z tych bonów przy zakupie towaru. D akceptuje bon jako część zapłaty i zwraca się do P o stosowny zwrot.

Zgodnie z obecnie obowiązującymi przepisami taki zwrot umożliwia P obniżenie podstawy opodatkowania w odniesieniu do dostawy towaru hurtownikowi H1. Dokonywanie korekt poprzez łańcuch dystrybucji jest jednak uważane za niepraktyczne, a Trybunał

Sprawiedliwości Unii Europejskiej proponuje, aby potraktować kwotę 5 EUR jako płatność zewnętrzną. Lecz takie rozwiązanie posiada pewne wady, prowadząc do strat podatkowych, jeżeli K jest podatnikiem VAT (i posiada prawo do odliczenia podatku naliczonego) lub jeżeli łańcuch dostaw obejmuje więcej państw członkowskich (przy założeniu, że nabycie wewnątrzunijne objęte jest zerową stawką VAT).

Aby rozwiązać ten problem w proponowanym art. 25 lit. e) uznaje się tę przykładową kwotę 5 EUR za zapłatę za usługę zrealizowania bonu, za którą D wystawia fakturę P (przy czym kwota 5 EUR zawiera podatek VAT). P nie musi już dokonywać korekty podstawy opodatkowania dostawy pierwotnej, a K, który w rzeczywistości płaci 95 EUR, otrzymuje fakturę na taką kwotę (wszystkie kwoty zawierają podatek VAT).

KONSULTACJE Z ZAINTERESOWANYMI STRONAMI

Kwestię rozliczania podatku VAT w przypadku transakcji z wykorzystaniem bonów na towary lub usługi omawiano z przedstawicielami urzędów skarbowych poszczególnych państw członkowskich podczas seminariów Fiscalis w latach 2002 i 2006. Następnie w 2006 r. przeprowadzono konsultacje społeczne, których wyniki znajdują się na stronie:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/article_2992_en.htm.

W większości odpowiedzi stwierdzono, że trudności wynikają głównie z różnic w zastosowaniu przepisów dotyczących podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich, powodując w szczególności problemy przy transakcjach wewnątrzunijnych. Konieczna jest jednolita interpretacja obowiązujących przepisów, a według respondentów wymaga to prawdopodobnie zmian w prawie pierwotnym. Zasadniczo za niezbędne uznano wprowadzenie prawnej definicji bonów do celów podatku VAT.

Rozwój wielofunkcyjności bonów oznacza, że podział między nimi a typowymi środkami płatniczymi nie zawsze jest jasny czy spójny. W wyniku tego szeroko reprezentowany był pogląd, że należy zwrócić większą uwagę na przestrzeganie zasady neutralności w traktowaniu systemów posiadających podobne funkcje.

OCENA SKUTKÓW

Problemy, które próbuje się rozwiązać poprzez niniejszą inicjatywę, wynikają z niedostatków ustawodawstwa, które nie nadąża za ostatnimi zmianami w działalności handlowej.

Niniejszemu wnioskowi towarzyszy stosowna ocena skutków. Z oceny wynika, że jedynym skutecznym sposobem usunięcia wykrytych niedostatków jest zmiana dyrektywy w sprawie podatku VAT poprzez wprowadzenie nowych przepisów odnoszących się do bonów na towary lub usługi.

Wzięto pod uwagę również dwa inne rozwiązania: niepodejmowanie działań oraz podejście opierające się na miękkim prawie. Pierwszy wariant oznaczałby, że państwa członkowskie musiałyby same rozwiązać te problemy. Mogłyby one wprowadzić rozwiązania doraźne lub zwrócić się o wskazówki do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przykładem działań w ramach drugiego wariantu byłoby wydanie stosownych wytycznych. Żaden z tych wariantów nie zapewniłby jednak pewności prawa ani nie doprowadziłby do przyjęcia aktu prawnego zmieniającego obecnie obowiązujące przepisy dotyczące podatku VAT. Wykryte niedostatki, a zwłaszcza brak wskazówek w dyrektywie w sprawie podatku VAT, które

zapewniłyby spójne podejście państw członkowskich, są szczególnie niefortunne akurat w tej dziedzinie podatków, w której pewność prawa ma istotne znaczenie.

Do oceny skutków dołączono analizę sporządzoną przez Deloitte. W analizie przedstawiono ekonomiczne przesłanki uzasadniające opracowanie niniejszego wniosku ustawodawczego, a w szczególności wykazano w niej rzeczywiste i potencjalne skutki różnic w podejściu poszczególnych państw członkowskich. Ponadto w analizie potwierdzono, że bony na przedpłacone usługi telekomunikacyjne stanowią bez wątpienia najbardziej znaczącą kategorię bonów, a różnice w rozliczaniu stosownego podatku w przypadku transakcji z wykorzystaniem tych bonów są szeroko rozpowszechnione. Może to prowadzić do systematycznego unikania opodatkowania, zakłócenia konkurencji lub nawet sprawić, że wykorzystanie tych bonów w działalności gospodarczej stanie się mało atrakcyjne z powodu niepewności systemu podatkowego.

ASPEKTY PRAWNE WNIOSKU

Wniosek obejmuje kilka zmian dyrektywy w sprawie podatku VAT mających na celu jasne określenie różnych rodzajów bonów oraz ujednolicenie rozliczania podatku VAT w odniesieniu do transakcji uwzględniających bony. Podstawą wniosku jest art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE).

Zasada pomocniczości

Proponowane zmiany są konieczne, aby uprościć i ujednolicić przepisy dotyczące rozliczania podatku VAT przy transakcjach uwzględniających bony. Państwa członkowskie nie mogą osiągnąć tego celu w stopniu wystarczającym.

Po pierwsze, stosowne przepisy regulujące kwestię podatku VAT są określone w dyrektywie w sprawie podatku VAT. Przepisy te mogą być jedynie zmienione poprzez proces legislacyjny na poziomie UE.

Po drugie, indywidualne działania państw członkowskich nie doprowadziłyby do osiągnięcia celu, jakim jest jednolity sposób rozliczania podatku VAT, jako że interpretacja przepisów może się różnić w poszczególnych państwach członkowskich. Obecnie obowiązujące przepisy nie są jasne, a ich zróżnicowane stosowanie przez państwa członkowskie stanowi główny powód zaistniałych problemów. Aby uprościć zasady regulujące rozliczanie podatku VAT przy dostawie opodatkowanych towarów i usług w zamian za bon, należy wprowadzić zmiany do dyrektywy w sprawie podatku VAT.

Zakres niniejszego wniosku jest ograniczony do tego, co może być osiągnięte jedynie poprzez ustanowienie przepisów na poziomie UE. Wniosek jest zatem zgodny z zasadą pomocniczości.

Zasada proporcjonalności

Zmiany dyrektywy 2006/112/WE są konieczne ze względu na stwierdzone problemy i powinny one dostarczyć rozwiązań prowadzących do osiągnięcia założonych celów. Rozwiązania te przyczynią się do osiągnięcia neutralności podatkowej, ograniczenia kosztów przestrzegania przepisów oraz wyeliminowania ryzyka podwójnego opodatkowania, dzięki czemu podmioty gospodarcze będą w stanie dokonywać skuteczniejszej alokacji zasobów. Jasne przepisy zapewniające jednakowe warunki dla wszystkich ograniczają skalę możliwego

unikania zobowiązań podatkowych i tworzą pewność prawa zarówno dla płatników podatku, jak i organów administracji podatkowej.

Wniosek jest zatem zgodny z zasadą proporcjonalności.

Uproszczenie

W niniejszym wniosku przewidziano uproszczenie przepisów poprzez podział na kategorie i jasne określenie różnych rodzajów bonów, ujednolicenie zasad dotyczących rozliczania podatku VAT dla każdego rodzaju bonu oraz zwiększenie neutralności w przypadku bonów zniżkowych.

Wybór instrumentów

Proponowanym instrumentem jest dyrektywa. Żaden inny instrument nie byłby adekwatny, jako że zasady dotyczące rozliczania podatku VAT w przypadku bonów na towary lub usługi dotyczą szeregu przepisów dyrektywy w sprawie podatku VAT. W związku z tym wyżej wymienione cele można osiągnąć jedynie poprzez wprowadzenie zmian do dyrektywy.

Tabela korelacji

Państwa członkowskie mają obowiązek przekazać Komisji tekst krajowych przepisów transponujących dyrektywę, jak również co najmniej jeden dokument opisujący zależności między częściami niniejszej dyrektywy i odpowiednimi częściami krajowych instrumentów prawnych służących transpozycji. Wymóg przedstawienia takich dokumentów jest uzasadniony i proporcjonalny w odniesieniu do niniejszej dyrektywy, ponieważ przyczyni się do zagwarantowania, aby płatnicy podatku mieli jasne pojęcie o ich prawach i obowiązkach w odniesieniu do transakcji uwzględniających bony, w szczególności transakcji wewnątrzunijnych.

4. WPŁYW NA BUDŻET

Wniosek nie ma wpływu finansowego na budżet Unii Europejskiej.

5. SZCZEGÓŁOWE OMÓWIENIE WNIOSKU

Artykuł 25

Litera d)

Na każdym etapie dystrybucji bonów MPV zasady rozliczania podatku VAT w odniesieniu do otrzymanej marży lub opłaty uiszczonej przez dystrybutora powinny być jasne i spójne. W tym celu należy wyraźnie zaznaczyć, że stanowi to dostawę usług podlegającą opodatkowaniu.

Litera e)

Celem wprowadzenia litery e) jest zagwarantowanie, że w sytuacjach, kiedy bon uprawniający do zniżki lub rabatu jest emitowany nieodpłatnie i akceptowany do realizacji przez podatnika niebędącego emitentem bonu, który następnie otrzymuje zwrot od emitenta, transakcję taką uznaje się za świadczenie usługi przez podmiot akceptujący bon na rzecz

emitenta bonu. Dzięki temu podstawa opodatkowania oraz podatek VAT widniejące na fakturze wystawionej przez podmiot akceptujący bon będą odpowiadały kwocie rzeczywiście zapłaconej przez klienta/podatnika.

Artykuł 28

Artykuł ten zostaje zmieniony w celu uniknięcia nadmiernego obciążenia administracyjnego w odniesieniu do łańcucha transakcji z wykorzystaniem bonów MPV.

Bony MPV nie podlegają opodatkowaniu w chwili zmiany posiadacza, lecz dopiero w momencie ich realizacji. Brak jasnych zasad zwiększa ryzyko, że w sytuacji, kiedy realizowany jest bon i znana jest stawka VAT, podmioty zaangażowane w łańcuch transakcji mogłyby odczuwać potrzebę dokonania stosownych korekt na wszystkich poprzedzających etapach łańcucha dystrybucji (stosując stawkę odpowiednią dla towarów lub usług objętych transakcją).

Taka późna i wsteczna korekta podatku VAT byłaby nadmiernie kłopotliwa i zniechęcałaby podmioty gospodarcze, a jednocześnie nie przynosiłaby żadnych nowych dochodów podatkowych (przy założeniu, że podatek VAT naliczony podlega odzyskaniu na każdym etapie). W celu uniknięcia takiej sytuacji nie należy stosować podatku VAT w odniesieniu do przekazywania bonu w łańcuchu dystrybucji, lecz opodatkować ostateczną transakcję, podczas której bon jest realizowany.

Przepis ten jest powiązany z art. 25, w którym przewiduje się, że marżę naliczaną za dystrybucję bonów MPV opodatkowuje się oddzielnie jako usługę niezależną. W wyniku stosowania tych dwóch przepisów towary lub usługi, których dotyczą bony MPV, będą opodatkowane w chwili realizacji bonu, tj. w stosownym czasie i stosownym miejscu, natomiast kwota marży, którą narzuca dystrybutor, będzie opodatkowana w chwili naliczenia marży, tj. za każdym razem, kiedy bon MPV trafia do kolejnego posiadacza.

Artykuł 30a

Jak wyjaśniono powyżej, w celu odróżnienia bonów od bardziej ogólnych środków płatniczych, w artykule tym zawarto definicję bonu oraz ustalono zakres funkcji, jakie może spełniać bon. Bony dzieli się na bony SPV i MPV w zależności od tego, czy dostępne informacje umożliwiają nałożenie podatku w chwili emisji bonu czy też możliwe jest to dopiero przy dostawie towarów lub usług. W przypadku bonu SPV powinna istnieć pewność co do tożsamości strony przejmującej obowiązek dostawy związanej z danym bonem.

Bony emitowane nieodpłatnie powodują szczególne skutki w odniesieniu do podatku VAT, które podlegają oddzielnym uregulowaniom.

Artykuł 30b

Zgodnie z warunkami określonymi w tym artykule, w sytuacji kiedy bon daje prawo do dostawy towarów lub usług, przyznanie tego prawa i następująca po nim dostawa towarów lub usług są powiązane ze sobą i należy je traktować jako pojedynczą transakcję.

Jako że taką transakcję należy traktować tak samo z podatkowego punktu widzenia jak transakcję dostawy towarów lub usług nieuwzględniającą bonu, miejsce dostawy i stosowana stawka podatkowa powinny być określone ze względu na dostarczone towary lub usługi. Z artykułu tego wynika również, że bony MPV podlegają opodatkowaniu w chwili ich

realizacji. Bony SPV są opodatkowane w chwili ich sprzedaży (zob. art. 65).

W celu uniknięcia niejasności konieczne jest również zagwarantowanie, że wykorzystanie bonów w transakcjach objętych szczególną procedurą marży w odniesieniu do biur podróży nie będzie kolidowało z zasadami tej procedury.

Artykuł 65

W ustępie dodanym do tego artykułu poruszono kwestię wymagalności podatku w przypadku bonów SPV. Podobnie jak w przypadku wpłaty zaliczki, w takich przypadkach podatek VAT staje się wymagalny w chwili otrzymania płatności, a podstawą opodatkowania jest otrzymana kwota.

Artykuł 66

Ten artykuł zmienia się, aby uniknąć odstąpienia państw członkowskich od stosowania art. 65 w przypadku bonów SPV. W innym przypadku państwa członkowskie mogłyby nadal stosować różny moment wymagalności podatku nałożonego na bony SPV, czego wynikiem mogłoby być podwójne opodatkowanie albo brak opodatkowania.

Artykuł 74a

Artykuł ten reguluje kwestię podstawy opodatkowania w odniesieniu do dostaw uwzględniających bony MPV, w tym w sytuacjach, w których taki bon jest realizowany tylko częściowo. W artykule tym wprowadza się również pojęcie „wartości nominalnej", które jest istotne dla zapewnienia prawidłowego opodatkowania, w szczególności w przypadku transakcji wewnątrzunijnych, jako że gwarantuje to, że wartość bonu MPV będzie stała na każdym etapie łańcucha dystrybucji.

Wartość nominalną definiuje się (w art. 74a ust. 2) jako wszystko, co emitent bonu otrzymał w zamian za bon lub co za niego otrzyma. Jest to konieczne w celu uwzględnienia wartości usługi dostawy świadczonej przez dystrybutora (głównego lub jego agenta) bonów MPV w łańcuchu sprzedaży. Marżę nałożoną przez dystrybutora należy uznać za wynagrodzenie (zawierające VAT) za świadczenie opodatkowanej usługi dystrybucji (zob. art. 25).

Wartość nominalna bonu MPV zawiera podatek VAT. Kwota tego podatku VAT będzie znana dopiero w chwili realizacji bonu, kiedy, na podstawie stawki VAT stosowanej w odniesieniu do towarów i usług, których dotyczy bon, będzie możliwe podzielenie wartości nominalnej na podatek VAT i podstawę opodatkowania.

Sytuacja, w której odbiorca zapłacił kwotę wyższą niż wartość nominalna, oznacza, że dystrybutor nałożył marżę, a odbiorca miałby w takim przypadku prawo do otrzymania oddzielnej faktury na tę kwotę (która oczywiście nie będzie wykazana w fakturze za dostawę). Sytuacja, w której odbiorca zapłacił kwotę niższą niż wartość nominalna, może oznaczać, że dystrybutor poniósł stratę, lecz w żadnym wypadku wynagrodzenie otrzymane przez emitenta bonu nie ulegnie zmianie.

Artykuł 74b

W tym artykule określono sposób obliczania marży dystrybutora w przypadku transakcji uwzględniających bony MPV. W takim ujęciu podstawa opodatkowania świadczonej usługi

dystrybucji jest liczbą równoważącą – obliczoną jako różnica między wartością nominalną bonów MPV i rzeczywistą kwotą zapłaconą przez nabywcę.

Całkowita kwota podatku w odniesieniu do usług dystrybucji jest stała, niezależnie od liczby podmiotów w łańcuchu sprzedaży. Jeżeli zaangażowana jest większa liczba dystrybutorów, całkowita kwota podatku w odniesieniu do usług dystrybucji jest podzielona między dystrybutorów (zob. przykład opisujący dystrybucję bonu MPV).

Artykuł 74c

Jako że nieodpłatnego bonu zniżkowego nie będzie się już traktowało jako wynagrodzenie podmiotu zewnętrznego za dostawę, należy ustalić jasne zasady dotyczące określania podstawy opodatkowania i jej obliczania w odniesieniu do usługi realizacji bonu wprowadzonej w art. 25 lit. e).

Artykuł 169

Akapit włączony do tego artykułu zapewnia spójność przepisów regulujących prawo do odliczeń.

Jeżeli emitent bonu MPV akceptuje go do realizacji w ramach transakcji podlegających opodatkowaniu, art. 168 stanowi, że może on odliczyć należny podatek VAT lub podatek zapłacony w związku z wydaniem tego bonu. W celu stworzenia równych warunków działania, w sytuacjach, kiedy bon MPV jest realizowany, podczas transakcji umożliwiających odliczenie podatku, przez podmiot inny niż emitenta bonu, należy jasno określić, że emitent utrzymuje prawo do odliczenia podatku VAT należnego lub zapłaconego przy wydatkach związanych z emisją bonu. Mogą one obejmować koszty drukowania bonów lub nadawania im kodu.

Przepis ten jest konieczny w przypadku, kiedy bon MPV jest realizowany przez podmiot inny niż jego emitent. Zwrot, którego emitent bonu dokonuje na rzecz podmiotu akceptującego bon, nie jest objęty zakresem podatku. W przypadku braku takiego przepisu emitent bonu nie mógłby utrzymać prawa do odliczenia.

Artykuł 193

W akapicie, który ma zostać dodany do tego artykułu, wyjaśniono, że podmiotem dokonującym opodatkowanej dostawy towarów lub usług jest zawsze podmiot akceptujący bon MPV i dlatego on jest podmiotem zobowiązanym do zapłaty podatku VAT. Ma to znaczenie w sytuacjach, kiedy emitent bonu i podmiot akceptujący bon nie są tym samym podmiotem. Jedynie podmiot akceptujący bon wie, co było przedmiotem dostawy oraz gdzie i kiedy ta dostawa miała miejsce.

Artykuł 272

Celem zmian tego artykułu jest zagwarantowanie, że wszystkie państwa członkowskie, w których należny jest podatek VAT, będą otrzymywać informacje na temat transgranicznych dostaw usług, w tym dostaw uwzględniających bony, tak aby możliwe było prawidłowe obliczenie podatku VAT i pobranie go na terytorium danego państwa. W szczególności we wszystkich państwach członkowskich należy jednolicie stosować obowiązek identyfikacji podatnika do celów VAT oraz złożenia informacji podsumowującej.

2012/0102 (CNS)

Wniosek

DYREKTYWA RADY

zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w odniesieniu do bonów na towary lub usługi

RADA UNII EUROPEJSKIEJ,

uwzględniając Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, w szczególności jego art. 113,

uwzględniając wniosek Komisji Europejskiej,

po przekazaniu projektu aktu ustawodawczego parlamentom narodowym,

uwzględniając opinię Parlamentu Europejskiego[6],

uwzględniając opinię Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego[7],

stanowiąc zgodnie ze specjalną procedurą ustawodawczą,

a także mając na uwadze, co następuje:

(1) W dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[8] ustalono zasady dotyczące czasu i miejsca dostawy towarów i świadczenia usług, podstawy opodatkowania, wymagalności podatku od wartości dodanej (VAT) oraz prawa do odliczenia podatku. Zasady te są jednak na tyle niejasne lub niepełne, że nie zapewniają spójnego podejścia w zakresie opodatkowania transakcji uwzględniających bony i wywierają niepożądane skutki dla właściwego działania rynku wewnętrznego.

(2) Aby zapewnić pewne i jednolite podejście oraz uniknąć niespójności, zakłóceń konkurencji, podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania, oraz aby ograniczyć ryzyko unikania zobowiązań podatkowych, konieczne jest ustanowienie szczególnych przepisów regulujących rozliczanie podatku VAT w odniesieniu do bonów na towary lub usługi.

(3) Aby jasno określić, czym jest bon do celów podatku VAT, oraz rozróżnić bony i instrumenty płatnicze, konieczne jest zdefiniowanie bonów, które mogą występować zarówno w formie fizycznej, jak i elektronicznej, określając ich istotne cechy, w szczególności charakter uprawnienia, które wiąże się z danym bonem oraz obowiązki ciążące na emitencie bonu.

---

6 Dz.U. C [...] z […], s. […].
7 Dz.U. C [...] z […], s. […].
8 Dz.U. L 347 z 11.12.2006, s. 1.

(4) Rozliczanie podatku VAT w przypadku transakcji uwzględniających bony zależy od cech szczególnych bonu. Dlatego też należy rozróżnić poszczególne rodzaje bonów, a rozróżnienie takie należy uregulować przepisami unijnymi.

(5) Nieodłączną cechą bonu jest związane z nim prawo do otrzymania towarów lub usług lub prawo do zniżki. Zanim bon zostanie zrealizowany, prawo to można przenosić z jednego podmiotu na drugi. Aby uniknąć ryzyka podwójnego opodatkowania, w przypadku kiedy usługa objęta takim prawem ma być opodatkowana, konieczne jest ustalenie, że przyznanie takiego prawa oraz wydanie towarów lub świadczenie usług stanowią jedną transakcję.

(6) Dostawa towarów lub świadczenie usług mogą być objęte płatnością bezpośrednią lub też mogą się wiązać z wykorzystaniem bonu. W celu zapewnienia neutralnego podejścia w traktowaniu tych transakcji pod względem podatkowym, wysokość podatku, którym obłożona jest transakcja, powinna zależeć od towarów dostarczonych lub usług świadczonych w zamian za bon.

(7) W szczególnej procedurze marży w odniesieniu do biur podróży określono zasady ich opodatkowania w państwie członkowskim, w którym biuro ma swoją siedzibę. W celu uniknięcia zmiany miejsca opodatkowania należy określić, że towary dostarczone lub usługi świadczone w zamian za bon powinny nadal być objęte tą procedurą.

(8) Bony są często rozprowadzane przez pośrednika lub przechodzą przez łańcuch dystrybucji polegający na nabywaniu bonów i ich dalszym odsprzedawaniu. W celu zachowania neutralności podatkowej istotne jest, aby kwota należnego podatku VAT za towary dostarczone lub usługi świadczone w zamian za bon pozostała niezmienna. Aby to zagwarantować, wartość bonów różnego przeznaczenia należy ustalać w chwili ich emisji.

(9) Jeżeli bony są rozprowadzane przez podatnika działającego we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, będzie on uznany za podmiot, który otrzymał i rozprowadził bony we własnym imieniu. Jeżeli dystrybucja dotyczyłaby bonów różnego przeznaczenia, w przypadku których opodatkowanie następuje dopiero w chwili ich realizacji, na każdym etapie łańcucha dystrybucji dochodziłoby do korekt, w wyniku których dodatkowe dochody podatkowe byłyby nieznaczne lub w ogóle by nie powstały. W celu uniknięcia nadmiernych obciążeń administracyjnych, podatnik rozprowadzający takie bony nie powinien być uznany za podmiot, który sam otrzymał i dostarczył bony.

(10) Należy ustalić zasady opodatkowania transakcji powiązanych z dystrybucją bonów różnego przeznaczenia. W przypadku nabycia takich bonów za cenę poniżej ich wartości i odsprzedania ich po wyższej cenie, usługa dystrybucji powinna być opodatkowana w oparciu o marżę, którą uzyskał podatnik.

(11) Bony mogą obejmować dostawę towarów lub świadczenie usług w różnych państwach. Jeżeli zasady dotyczące wymagalności podatku różnią się w poszczególnych państwach członkowskich, może to doprowadzić do wystąpienia podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania. Aby zapobiec wystąpieniu takiej sytuacji, powinno się zakazać wszelkich odstępstw od zasady, zgodnie z którą podatek VAT jest wymagalny w chwili dostawy towaru lub świadczenia usługi.

(12) Jednak w przypadku gdy przed dostawą wpłacana jest zaliczka, należny podatek VAT nalicza się od otrzymanej kwoty. Należy przy tym uściślić, że ta zasada dotyczy również płatności za bony uprawniające do otrzymania towarów lub usług, w przypadku których miejsce i poziom opodatkowania są znane (bony jednego przeznaczenia). W pozostałych przypadkach (bony różnego przeznaczenia), podatek VAT powinien być wymagalny dopiero z chwilą realizacji bonu.

(13) Niektóre bony umożliwiają zniżki przy dostawie towarów lub świadczeniu usług. Jako że obniżanie ceny jest stosowane głównie w celu wypromowania towarów lub usług emitenta bonu, akceptowanie bonu do realizacji przez dostawcę towarów lub usług należy uznać za usługę świadczoną przez niego na rzecz emitenta bonu.

(14) W celu przestrzegania zasady neutralności, w przypadku obniżki ceny towarów lub usług udzielonej w zamian za bon, podstawą opodatkowania usługi promocji, którą podmiot akceptujący bon świadczy na rzecz emitenta bonu, powinien być zwrot, który otrzyma podmiot akceptujący bon.

(15) W zakresie, w jakim opodatkowane są towary lub usługi dostarczone przy realizacji bonu, podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku VAT od wydatków poniesionych w związku z emisją bonu. Należy ustalić, że ten podatek VAT podlega odliczeniu, nawet jeżeli towary lub usługi zostały dostarczone przez podmiot inny niż emitent bonu.

(16) W proces emisji, dystrybucji i realizacji bonu może być zaangażowanych kilku podatników, jednak w przypadku bonu różnego przeznaczenia jedynie podmiot akceptujący bon do realizacji wie, co zostało dostarczone oraz kiedy i gdzie nastąpiła dostawa. Aby zagwarantować, że kwota zapłaconego podatku VAT jest prawidłowa, podmiot akceptujący bon do realizacji powinien być w każdym przypadku podmiotem odpowiedzialnym wobec organów podatkowych za zapłatę podatku VAT za ostatecznie dostarczone towary lub świadczone usługi.

(17) W przypadku, kiedy dystrybucja lub realizacja bonu same w sobie stanowią oddzielną usługę różniącą się od towarów lub usług nabywanych z wykorzystaniem bonu, a usługa taka jest świadczona w innym państwie, istotne jest, aby spełniony został obowiązek w zakresie podatku VAT, aby zapewnić prawidłowe naliczenie VAT i pobranie należnego podatku.

(18) Jako że cele proponowanego działania, a mianowicie uproszczenie, modernizacja i ujednolicenie przepisów dotyczących podatku od wartości dodanej mających zastosowanie w odniesieniu do bonów na towary lub usługi, nie mogą być w wystarczającym stopniu osiągnięte przez państwa członkowskie, a mogą zostać skuteczniej osiągnięte na poziomie unijnym, Unia może przyjąć środki zgodnie z zasadą pomocniczości określoną w art. 5 Traktatu o Unii Europejskiej. Zgodnie z zasadą proporcjonalności, określoną w tym artykule, niniejsza dyrektywa nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów.

(19) Zgodnie ze wspólną deklaracją polityczną państw członkowskich i Komisji z dnia 28 września 2011 r. dotyczącą dokumentów wyjaśniających[9] państwa członkowskie zobowiązały się do przedstawienia w uzasadnionych przypadkach powiadomienia o

[9] Dz.U. C 369 z 17.12.2011, s. 14.

środkach transpozycji wraz z co najmniej jednym dokumentem wyjaśniającym związki między elementami dyrektywy a odpowiadającymi im częściami krajowych instrumentów prawnych służących transpozycji. W odniesieniu do niniejszej dyrektywy prawodawca uznaje przekazanie tego rodzaju dokumentów za uzasadnione.

(20) Należy zatem odpowiednio zmienić dyrektywę 2006/112/WE,

PRZYJMUJE NINIEJSZĄ DYREKTYWĘ:

Artykuł 1

W dyrektywie 2006/112/WE wprowadza się następujące zmiany:

(1) w art. 25 dodaje się lit. d) i e) w brzmieniu:

„d) dystrybucję bonów różnego przeznaczenia przez podatnika innego niż emitent bonu, jeżeli bon został mu dostarczony przez emitenta lub innego podatnika działającego we własnym imieniu po cenie niższej niż wartość nominalna bonu;

e) realizację bezpłatnego bonu zniżkowego w przypadku, kiedy podatnik dostarczający towary lub świadczący usługi, których dotyczy bon, otrzymuje wynagrodzenie od emitenta bonu.”;

(2) w art. 28 dodaje się akapit w brzmieniu:

„Akapit pierwszy nie ma jednak zastosowania w przypadku, kiedy podatnik jest zaangażowany w dostawę bonów różnego przeznaczenia.”;

(3) w tytule IV „Transakcje podlegające opodatkowaniu” dodaje się rozdział 5 w brzmieniu:

„Rozdział 5

Przepisy wspólne dla rozdziałów 1 i 3

Artykuł 30a

1. „Bon” oznacza instrument uprawniający do otrzymania towarów lub usług lub otrzymania obniżki ceny lub rabatu w odniesieniu do dostawy towarów lub świadczenia usług, jeżeli istnieje stosowne zobowiązanie do wypełnienia tego prawa.

„Bon jednego przeznaczenia” oznacza bon uprawniający do otrzymania towarów lub usług, w przypadku którego tożsamość dostawcy, miejsce dostawy oraz stosowana stawka podatku VAT w odniesieniu do tych towarów lub usług są znane w chwili emisji bonu.

„Bon różnego przeznaczenia” oznacza każdy bon, inny niż bon zniżkowy lub rabatowy, który nie jest bonem jednego przeznaczenia.

„Bon zniżkowy” oznacza bon uprawniający do otrzymania obniżki ceny lub rabatu w odniesieniu do dostawy towarów lub świadczenia usług.

2. Usługa płatnicza w rozumieniu dyrektywy 2007/64/WE nie jest uznawana za bon.

Artykuł 30b

Dostawę bonu uprawniającego do otrzymania towarów lub usług oraz następującą po niej dostawę tych towarów lub świadczenie tych usług uznaje się za pojedynczą transakcję.

Taką transakcję traktuje się w ten sam sposób jak dostawę towarów lub świadczenie usług, które nie wiązały się z wykorzystaniem bonu.

W przypadku kiedy bon uprawnia do otrzymania towarów lub usług, co do których zastosowanie ma szczególna procedura marży w odniesieniu do biur podróży, dostawę takich towarów lub świadczenie takich usług traktuje się do celów podatku VAT zgodnie z przepisami dotyczącymi tej procedury.”;

(4) artykuł 65 otrzymuje brzmienie:

„Artykuł 65

W przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług, w tym płatności za bony jednego przeznaczenia, VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”;

(5) artykuł 66 akapit drugi otrzymuje brzmienie:

„Odstępstwo, o którym mowa w akapicie pierwszym, nie ma jednak zastosowania do sytuacji, kiedy dokonuje się zapłaty za bon, lub w przypadku świadczenia usług, w odniesieniu do których usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty VAT zgodnie z art. 196.”;

(6) dodaje się art. 74a, 74b i 74c w brzmieniu:

„Artykuł 74a

1 Podstawa opodatkowania dostawy towarów lub świadczenia usług zrealizowanych w zamian za bon różnego przeznaczenia jest równa wartości nominalnej tego bonu lub, w przypadku częściowej realizacji, części wartości nominalnej bonu odpowiadającej wartości częściowej realizacji tego bonu, pomniejszonej o kwotę podatku VAT odnoszącego się do dostarczonych towarów lub świadczonych usług.

2 Wartość nominalna bonu różnego przeznaczenia obejmuje wszelkie elementy stanowiące wynagrodzenie, w tym kwotę podatku VAT, którą otrzymał lub otrzyma emitent bonu.

Artykuł 74b

W odniesieniu do świadczenia usług dystrybucji, o których mowa w art. 25 lit. d), podstawa opodatkowania jest równa różnicy między wartością nominalną bonu i zapłaconą ceną zakupu, pomniejszonej o kwotę podatku VAT odnoszącego się do świadczonej usługi dystrybucji.

Artykuł 74c

W odniesieniu do świadczenia usług realizacji bonu, o których mowa w art. 25 lit. e), podstawa opodatkowania jest równa obniżce ceny udzielonej odbiorcy i zrekompensowanej przez emitenta bonu, pomniejszonej o kwotę podatku VAT odnoszącą się do świadczonej usługi realizacji bonu.”;

(7) w art. 169 dodaje się lit. d) w brzmieniu:

„d) transakcji związanych z wypłatą wynagrodzenia przez emitenta bonu na rzecz podatnika dostarczającego towary lub świadczącego usługi, których dotyczy bon, w zakresie, w jakim dostarczone towary lub świadczone usługi uprawniają do odliczenia podatku VAT.”;

(8) w art. 193 dodaje się akapit w brzmieniu:

„W przypadku gdy pojedyncza transakcja, o której mowa w art. 30b, składa się z dostawy bonu różnego przeznaczenia i następującej po niej dostawy towarów lub usług, podmiot akceptujący bon do realizacji jest uznawany za podmiot, który dokonał dostawy podlegającej opodatkowaniu.”;

(9) w art. 272 wprowadza się następujące zmiany:

a) ust. 1 lit. b) otrzymuje brzmienie:

„b) podatników, którzy nie dokonują żadnej z następujących transakcji:

(i) transakcji, o których mowa w art. 20, 21, 22, 33, 36, 138 i 141;

(ii) transakcji, o których mowa w art. 44, lecz jedynie w przypadku, gdy usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty VAT zgodnie z art. 196;”;

b) ust. 2 otrzymuje brzmienie:

„2. W przypadku gdy państwa członkowskie korzystają z możliwości przewidzianej w ust. 1 akapit pierwszy lit. d) lub e), podejmują one środki niezbędne do zapewnienia prawidłowego stosowania przepisów przejściowych w zakresie opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych.”.

Artykuł 2

1. Państwa członkowskie przyjmują i publikują, najpóźniej do dnia 1 stycznia 2014 r., przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne niezbędne do wykonania niniejszej dyrektywy. Państwa członkowskie niezwłocznie przekazują Komisji tekst tych przepisów.

   Państwa członkowskie stosują te przepisy od dnia 1 stycznia 2015 r.

   Przepisy przyjęte przez państwa członkowskie zawierają odniesienie do niniejszej dyrektywy lub odniesienie takie towarzyszy ich urzędowej publikacji. Metody dokonywania takiego odniesienia określane są przez państwa członkowskie.

2. Państwa członkowskie przekazują Komisji tekst podstawowych przepisów prawa krajowego, przyjętych w dziedzinie objętej niniejszą dyrektywą.

Artykuł 3

Niniejsza dyrektywa wchodzi w życie dwudziestego dnia po jej opublikowaniu w *Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej*.

Artykuł 4

Niniejsza dyrektywa skierowana jest do państw członkowskich.

Sporządzono w Brukseli dnia […] r.

W imieniu Rady
Przewodniczący