



KOMISIA EURÓPSKÝCH SPOLOČENSTIEV

Brusel, 15.5.2006
KOM(2006) 210 v konečnom znení
2006/0069 (CNS)

Návrh

SMERNICE RADY

ktorou sa mení dopĺňa smernica 2002/38/ES v súvislosti s dobou platnosti dane z pridanej hodnoty na služby rozhlasového a televízneho vysielania a určité elektronicky poskytované služby

SPRÁVA KOMISIE RADE

**o SMERNICI RADY 2002/38/ES zo 7. mája 2002,
ktorá mení a dopĺňa a dočasne mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS pokiaľ ide o úpravy
týkajúce sa dane z pridanej hodnoty s ohľadom na služby rozhlasového a televízneho
vysielania a určité služby dodávané elektronicky**

(predložené Komisiou)

ODÔVODNENIE

1) KONTEXT NÁVRHU

- **Dôvody a ciele návrhu**

Smernica Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002, ktorá mení a dopĺňa a dočasne mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS, pokiaľ ide o úpravy týkajúce sa dane z pridanej hodnoty s ohľadom na služby rozhlasového a televízneho vysielania a určité služby dodávané elektronicky, takzvaná smernica o DPH e-obchodu, obsahuje niekoľko ustanovení, ktoré 30. júna 2006 stratia svoju účinnosť pokiaľ nebude predĺžená.

V čase schválenia smernice bolo zámerom, že ustanovenia týkajúce sa miesta týchto služieb a určitých opatrení na uľahčenie pre podniky, ktoré nemajú sídlo v EÚ, by mala Rada preskúmať pred uplynutím prvých troch rokov jej uplatňovania a na základe návrhu Komisie ju podľa potreby upraviť alebo predĺžiť jej účinnosť. Preskúmanie sa uskutočňuje na základe správy Komisie Rade a táto správa náležitým spôsobom súvisí s týmto návrhom. Keby Rada prijala návrh Komisie pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (KOM(2005) 334) a zjednodušenia povinností súvisiacich s DPH (KOM(2004) 728), nemuseli by sa tak predlžovať príslušné ustanovenia, keďže tieto všeobecnejšie návrhy zahŕňali opatrenia na zabezpečenie dlhodobého plnenia cieľov smernice 2002/38/ES. Pomalé tempo pokroku členských štátov v Rade v súvislosti s právnymi predpismi však znamená, že zmeny sa neuskutočnia načas predtým ako skončí účinnosť opatrení z roku 2002. Ak účinnosť opatrení neskončí tento rok – výsledok, ktorý by nikto neuvítal – Komisia nemá žiadnu možnosť navrhnúť ich dočasné predĺženie.

Hlavný cieľ smernice z roku 2002 bol presne stanovený – úprava zjavného nedostatku v jednom zo základných ustanovení zákona o DPH. V čase schválenia šiestej smernice o DPH sa nepredpokladalo elektronické poskytovanie služieb a zmeny uplatňovania ustanovení, ktoré boli prijaté pred rokom 2002, mali nezmyselný výsledok. Nepodarilo sa nimi vôbec zdaňiť elektronické služby, ktoré poskytujú prevádzkovatelia tretích krajín, ale európske podniky boli povinné zdaňovať všetky dodávky služieb - bez ohľadu na to, kde má zákazník sídlo. Tento výsledok bol v rozpore s neutralitou, ktorá je pre DPH kľúčová, a usiluje sa, aby daň „nenarušila hospodársku súťaž ani nebránila voľnému pohybu tovaru a služieb“ (prvá smernica Rady o DPH 67/227/EHS).

Otázkou bolo, *kde* by tieto služby mali byť zdaňované. DPH je všeobecná spotrebná daň na tovar a služby a každá výnimka si vyžaduje osobitné ustanovenie. Ak vývoj technológií alebo obchodných postupov spôsobil medzeru v uplatňovaní, bolo vždy štandardným postupom ju vyplniť.

Smernica zahŕňala zjednodušenú registráciu a podávanie správ o povinnostiach s cieľom napomôcť súladu prevádzkovateľov, ktorí nie sú členmi EÚ, s právnymi predpismi a umožniť im spoluprácu s jedinou európskou daňovou správou podľa ich výberu. Toto ustanovenie bolo významným odklonom od existujúcej normy, podľa ktorej daňovníci musia spolupracovať priamo s každou daňovou správou, v ktorej právomoci sú zdaniteľné aktivity. Napriek tomu, že sa obmedzuje na neusadených poskytovateľov služieb e-obchodu, nový charakter tohto jediného bodu súvisiaceho

so zhodou s DPH bol faktorom, ktorý prispel k doplneniu ustanovenia o preskúmaní, ktorým sa Komisia a členské štáty zaviazali prehodnotiť otázku pred uplynutím troch rokov. V správe Komisie Rade sa konštatuje, že smernica z roku 2002 bola vykonávaná dostatočne a dosiahla svoj cieľ. Ak sa rozhodnutie o obnovení alebo nahradení neprijme, jej hlavné ustanovenia by mohli stratiť svoju účinnosť a pravidlá pre e-služby by sa mohli vrátiť do stavu pred zmenami, ktoré sa uskutočnili od roku 2003. S cieľom vyhnúť sa takejto situácii, Komisia preto navrhuje, aby sa existujúce ustanovenia, ktorých účinnosť uplynie tento rok, predĺžili o 30 mesiacov, do 31. decembra 2008. Poskytol by sa tak dostatočný čas na prijatie dvoch uvedených návrhov a členským štátom čas zabezpečiť realizáciu potrebných zmien v infraštruktúre.

Týmto návrhom sa zabezpečí aj to, že ustanovenia nariadenia Rady (ES) č. 1798/2003, ktoré sa týkajú výmeny informácií medzi členskými štátmi potrebných na registráciu zahraničných obchodníkov s e-službami na účely DPH a na rozdelenie ziskov z DPH príslušným členským štátom, ostanú v účinnosti, keďže to súvisí so smernicou 2002/38/ES.

- **Všeobecný kontext**

Smernica Rady 2002/38/ES sa zaviedla s primárnym cieľom eliminovať neželateľný a nezamýšľaný účinok šiestej smernice o DPH, podľa ktorej podniky EÚ za určitých okolností účtujú a vyberajú DPH, čo ich stavia do pozície konkurenčnej nevýhody voči tretím krajinám, v ktorých sa vykonávajú služby.

Smernica splnila tento cieľ. V súčasnosti rovnováha medzi prevádzkovateľmi z EÚ a mimo EÚ nie je problémom, pokiaľ ide o DPH, a nikto by sa nechcel vrátiť k stavu, ktorý existoval pred jej prijatím.

Aj keď to nie je jej primárny cieľ, smernica prispieva aj k daňovým ziskom členských štátov. Okrem dane vybratej od prevádzkovateľov, ktorí nie sú členmi EÚ, a dane nimi odvedenej v rámci osobitnej schémy je pravdepodobne významný výber súm od podnikov, ktoré sa rozhodli zriadiť svoje sídlo v rámci Spoločenstva. Celkovo je však ťažké to vyčíslieť, keďže spoločnosti sa rozhodujú usadiť sa v EÚ z rôznych dôvodov a nie je reálne s presnosťou určiť zisky z DPH na základe osobitných služieb uvedených v rámci smernice v uverejnených štatistických údajoch o zisku. Ďalší účinok daňových príjmov sa dá pripísať DPH plynúcej z existujúcich podnikov EÚ, ktoré prijatím smernice už nemali motiváciu presunúť svoje prevádzky mimo Spoločenstva, aby chránili svoje konkurenčné postavenie. Kombinovaný účinok týchto troch faktorov potvrdzuje dôvody, ktoré hovoria v prospech predĺženia účinnosti ustanovení.

Počas posledných troch rokov sa trh so službami B2C nasýtil a online služby dozreli a stali sa od momentu prijatia smernice komplikovanejšími. Podľa IFPI, medzinárodnej federácie hudobného priemyslu, sa predaj digitálne predávanej hudby počas roka 2005 strojnásobil. Otázky týkajúce sa regulačnej úpravy a právnych predpisov, ktoré sa spájajú napríklad s vnímaním práv a ilegálnym sťahovaním, sú vo fáze riešenia. Neistota z budúceho zdanenia by bola krokom späť a mohla by sa odstrániť jedine týmto opatrením na predĺženie účinnosti.

Okrem vzniku neistoty by nepredĺženie účinnosti opatrení mohlo opätovne vzbudiť

obavy z presídlenia podnikateľskej aktivity, ktoré boli hlavným motorom zmien prijatých v roku 2002.

- **Existujúce ustanovenia v oblasti návrhu**

Je to jednoduché predĺženie účinnosti smernice 2002/38/ES. Ustanovenia, ktorých účinnosť sa končí tento rok, neobmedzene platia po prijatí dvoch už spomenutých návrhov KOM(2004) 728 a KOM(2005) 334. Sú to opatrenia, ktoré sa náležite týkajú zjednodušenia správnych povinností a miesta zdanenia služieb vo všeobecnosti. Predovšetkým kvôli ich veľmi širokému rozsahu sa legislatívny proces spomalil nad predpokladaný rámec. Napriek tomu sa tieto opatrenia pravdepodobne prijmú v blízkej budúcnosti, avšak nie v čase pred skončením účinnosti ustanovení smernice z roku 2002.

Spolu tieto dve navrhnuté opatrenia zabezpečia správne dlhodobé fungovanie a aplikáciu DPH v súvislosti s e-službami v súlade s cieľmi stanovenými v článku 5 smernice 2002/38/ES.

- **Súlad s inými politikami a cieľmi Únie**

Ustanovenia, ktorých predĺženie účinnosti sa navrhuje, sú plne v súlade so schválenou politikou EÚ týkajúcou sa DPH, ako je stanovené v šiestej smernici o DPH. Pôvodná smernica z roku 2002 bola výsledkom medzery v rozsahu šiestej smernice, ktorú spôsobila technologická zmena a potreba zabezpečiť konzistentné uplatňovanie dane.

2) KONZULTÁCIE SO ZÚČASTNENÝMI STRANAMI A HODNOTENIE VPLYVU

- **Konzultácie so zúčastnenými stranami**

Metódy konzultácie, hlavné cieľové sektory a všeobecný profil respondentov

Účastníci zo všetkých členských štátov a zástupcovia väčšiny zúčastnených prevádzkovateľov sa zúčastnili dvoch seminárov programu Fiscalis, ktoré sa uskutočnili počas posledných troch rokov, s cieľom monitorovať pôsobenie smernice.

Zhrnutie stanovísk a ich zohľadnenie

Z dôvodu citlivého charakteru vzťahu medzi daňovníkmi a daňovými správami nie je vhodné určiť jednotlivé príspevky k tomuto dialógu. Všetky významné spomenuté otázky sa riešia v správe Komisie Rade.

- **Zhromažďovanie a využívanie expertízy**

Externá expertíza nebola potrebná.

- **Hodnotenie vplyvu**

Jedinou ďalšou možnosťou by bolo, aby Komisia nechala uplynúť účinnosť ustanovení z roku 2002.

Dôvody, pre ktoré to nebola reálna možnosť, sú uvedené v správe Komisie Rade.

3) PRÁVNE PRVKY NÁVRHU

- **Zhrnutie navrhovaných opatrení**

Návrhom sa predĺži, v článku 1 smernice Rady 2002/38/ES, plánované obdobie účinnosti, čím sa zabezpečí, že opatrenia prijaté s cieľom správneho zdaňovania určitých elektronicky poskytovaných služieb a služieb rádiového a televízneho vysielať ostávajú účinné.

- **Právny základ**

Článok 93 zmluvy a rozhodnutie Rady 2002/38/ES.

- **Zásada subsidiarity**

Návrh patrí do výlučnej právomoci Spoločenstva. Zásada subsidiarity sa preto neuplatňuje.

- **Zásada proporcionality**

Návrh je v súlade so zásadou proporcionality z tohto (týchto) dôvodu(-ov).

Návrh spočíva v jednoduchom rozšírení obdobia účinnosti existujúceho opatrenia v šiestej smernici o DPH. Neexistuje žiadna iná prijateľná alternatíva.

Opatrenia prijaté v roku 2002 fungovali uspokojivo tak pre členské štáty, ako aj pre príslušné podniky. Neexistuje alternatívna možnosť, ktorou by sa ciele pôvodného opatrenia dosiahli lepšie.

- **Výber nástrojov**

Navrhované nástroje: smernica.

Ostatné prostriedky by neboli vhodné z tohto (týchto) dôvodu(-ov).

Týmto návrhom sa predlžuje obdobie účinnosti ustanovenia už schváleného v smernici. Neexistuje žiaden alternatívny prostriedok na dosiahnutie tohto cieľa.

4) VPLYV NA ROZPOČET

Návrh nemá nijaký kvantitatívny vplyv na rozpočet Spoločenstva.

5) DODATOČNÉ INFORMÁCIE

- **Preskúmanie/revízia/doložka o platnosti**

Návrh zahŕňa doložku o revízii.

- **Korelačná tabuľka**

Členské štáty sú povinné oznámiť Komisii znenie vnútroštátnych ustanovení transponujúcich smernicu, ako aj korelačnú tabuľku medzi týmito ustanoveniami a touto smernicou.

Návrh

SMERNICE RADY

ktorou sa mení dopĺňa smernica 2002/38/ES v súvislosti s dobou platnosti dane z pridanej hodnoty na služby rozhlasového a televízneho vysielania a určité elektronicky poskytované služby

RADA EURÓPSKEJ ÚNIE,

so zreteľom na Zmluvu o založení Európskeho spoločenstva, a najmä na jej článok [93],

so zreteľom na návrh Komisie¹,

so zreteľom na stanovisko Európskeho parlamentu²,

so zreteľom na stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru³,

keďže:

- (1) Preskúmanie stanovené v článku 5 smernice Rady 2002/38/ES zo 7. mája 2002, ktorá mení a dopĺňa a dočasne mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS, sa uskutočnilo pokiaľ ide o úpravy týkajúce sa dane z pridanej hodnoty s ohľadom na služby rozhlasového a televízneho vysielania a určité služby dodávané elektronicky.
- (2) Na základe tohto preskúmania je vhodné, aby v záujme riadneho fungovania vnútorného trhu a s cieľom zabezpečiť ďalšie odstránenie narušenia hospodárskej súťaže, naďalej, do 31. decembra 2008, platili ustanovenia týkajúce sa dane z pridanej hodnoty týkajúce sa služieb rozhlasového a televízneho vysielania a určitých služieb dodávaných elektronicky.
- (3) Smernica 2002/38/ES by sa mala preto zodpovedajúcim spôsobom zmeniť a doplniť,

PRIJALA TÚTO SMERNICU:

Článok 1

Článok 4 smernice 2002/38/ES sa nahrádza takto:

„Článok 1 sa uplatňuje do 31. decembra 2008.“

¹ Ú. v. EÚ C [...], [...], s. [...].

² Ú. v. EÚ C [...], [...], s. [...].

³ Ú. v. EÚ C [...], [...], s. [...].

Článok 2

1. Členské štáty prijímú a uverejnia najneskôr do 30. júna 2006 zákony, právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s touto smernicou. Bezodkladne budú informovať Komisiu o znení týchto opatrení a o tabuľke zhody medzi uvedenými ustanoveniami a touto smernicou.

Tieto ustanovenia sa uplatňujú od 1. júla 2006.

Členské štáty uvedú priamo v prijatých opatreniach alebo pri ich úradnom uverejnení odkaz na túto smernicu. Podrobnosti o odkaze upravia členské štáty.

2. Členské štáty oznámia Komisii znenie základných ustanovení vnútroštátneho práva, ktoré prijímú v oblasti pôsobnosti tejto smernice.

Článok 3

Táto smernica nadobúda účinnosť dňom nasledujúcim po jej uverejnení v *Úradnom vestníku Európskej únie*.

Článok 4

Táto smernica je určená členským štátom.

V Bruseli

*Za Radu
predseda*

SPRÁVA KOMISIE RADE

o SMERNICI RADY 2002/38/ES zo 7. mája 2002, ktorá mení a dopĺňa a dočasne mení a dopĺňa smernicu 77/388/EHS pokiaľ ide o úpravy týkajúce sa dane z pridanej hodnoty s ohľadom na služby rozhlasového a televízneho vysielania a určité služby dodávané elektronicky

1. SÚVISLOSTI

Smernica 2002/38/ES vyžaduje, aby Komisia do 30. júna 2006, v prípade potreby, vypracovala správu o jej používaní s cieľom buď zmeniť spôsob používania alebo rozšíriť jej uplatniteľnosť. Táto správa sa týka prvej požiadavky. Komisia tiež navrhuje rozšíriť uplatňovanie smernice do konca roka 2008. Aby sa vyhlo duplicite dôvodovej správy s návrhom rozšírenia, správa sa zameriava na praktický vplyv smernice a spôsob, akým sa uplatňuje v praxi.

Opatrenia z roku 2002 znamenali, že EÚ sa stalo prvou daňovou autoritou pre oblasť daňových služieb poskytovaných elektronicky v súlade so zásadami vypracovanými Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD).⁴ Zásady OECD týkajúce sa zdaňovania elektronického obchodu (e-obchodu) boli schválené v roku 1998 v Ottawe a aplikujú sa, ak by uplatnené spotrebné dane (ako DPH) mali viesť k zdaňovaniu v prípade spotreby.

Toto preskúmanie sa zameriava na služby zahrnuté v smernici a praktické otázky vyberania daní, ako aj na jej dlhodobější operačný rámec.

2. ROZSAH SPRÁVY

2.1. Elektronické služby

Elektronicky poskytované služby uvedené v prílohe L k smernici sú označené ako „vzorový zoznam služieb dodávaných elektronicky podľa článku 9 ods. 2 písm. e)“ a uvádzajú sa v nej tieto príklady:

poskytovanie webovej stránky, webový hosťiteľ, diaľkové obhospodarovanie programov a vybavenia;

poskytovanie softvéru a jeho aktualizácia;

poskytovanie optických obrazov, textu a informácií a sprístupnenie databáz;

poskytovanie hudby, filmov a hier, vrátane hazardných hier a špekulatívnych hier a výstupov politického, kultúrneho, umeleckého, športového, vedeckého a zábavného vysielania a udalostí;

⁴ Rámcové podmienky pre zdaňovanie e-obchodu z rokovania v Ottawe sú dostupné na: <http://www.oecd.org/dataoecd/45/19/20499630.pdf>.

poskytovanie výučby na diaľku.

V prílohe L sa ďalej uvádza, že prípady komunikácie pomocou elektronickej pošty ako také nepredstavujú elektronicky poskytnutú službu.

Ak sa názorné príklady zdajú byť neurčité, malo by sa to vyvážiť potrebou dostatočnej prístupnosti, aby sa zohľadnila možná inovácia v škále služieb e-obchodu.

Táto časť textu bola rozšírená o usmernenia výboru pre DPH, ktoré boli napokon implementované ako súčasť nariadenia Rady⁵.

Tento prístup sa osvedčil ako prospešný pri zabezpečení jasnej identifikácie príslušných služieb. Najnovší vývoj nedal podnet na vznik akýchkoľvek obáv a v tejto fáze nie sú potrebné žiadne ďalšie opatrenia.

2.2. Služby rozhlasového a televízneho vysielania

Okrem otázok e-služieb sa smernicou zmenilo aj miesto zdanenia služieb rozhlasového a televízneho vysielania. Osobitné opatrenia pre neusadených poskytovateľov e-služieb sa v tomto prípade neuplatňujú a neusadení poskytovatelia služieb rozhlasového a televízneho vysielania sa musia zaregistrovať v každom členskom štáte, v ktorom prevádzkujú zdaniteľné aktivity.

Napriek tomu, že sa definícia služieb rozhlasového a televízneho vysielania neukázala byť problematickou, akékoľvek odlišenie od širšej kategórie e-služieb sa v posledných rokoch stalo nejasným. Rast podcastingu, videa na požiadanie (video-on-demand), streamingu a digitálneho vysielania naznačuje, že obsah je dostupný niekoľkými spôsobmi. Prístup k podobnému obsahu je možný aj prostredníctvom internetu, interaktívnych a tradičných vysielacích sietí alebo sietí 3G.

Keďže služby rozhlasového a televízneho vysielania, telekomunikácie a e-služby sa zbližujú, bude stále ťažšie zdôvodniť rozdiely v zdaňovaní. Odkazy na služby rozhlasového a televízneho vysielania v šiestej smernici odrážajú úmysel zákonodarcov v čase menej rozvinutých technológií. Okrem následnej nerovnováhy hospodárskej súťaže, ktorá sa časom pravdepodobne zvýši, je ťažké si predstaviť ako stále pokročilejšie aplikácie, ktoré sa teraz rozvíjajú, splnia zámer zákonodarcov v čase, keď príjem rozhlasového a televízneho vysielania bol oveľa jednoduchšou, ak nie dokonca lokálne prispôbenou⁶ službou.

Technologický vývoj a rýchle prevzatie nových prenosových kanálov za posledné tri roky podnietilo vznik nových otázok, ktoré sa v smernici neriešili. Komisia však nezváži, či je potrebné tieto dôsledky riešiť v právnych predpisoch, pokiaľ túto záležitosť hlbšie nepreskúma.

⁵ Nariadenie Rady (ES) č. 1777/2005 zo 17. októbra 2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Ú. v. EÚ L 288, 29.10.2005, s. 1.

⁶ Zahrnutie príjmu rozhlasového a televízneho vysielania do tej istej zarážky ako „vstupné na spoločenské podujatia, do divadiel, cirkusov, na veľtrhy, do zábavných parkov“ atď. . to, ako sa zdá, potvrdzuje.

3. SPRÁVA DANÍ V PRAXI

Smernica z roku 2002 bola inovatívnym opatrením v tom, že stanovila osobitné opatrenia pre neusadených poskytovateľov. Zaviedli sa ňou nové koncepty a postupy pri vyberaní DPH. Tieto inovácie mali vplyv na podniky, ako aj na daňové správy. Okrem toho sa vyskytli obavy, že technológia a protokoly, ktoré tvoria jadro e-obchodu, by sa mohli osvedčiť ako nekompatibilné s vyberaním daní, dokonca spochybniť realizovateľnosť DPH ako všeobecnej dane týkajúcej sa spotreby všetkých tovarov a služieb.

Ako sa ukázalo, tieto obavy boli neopodstatnené a v každodennej praxi predstavujú zanedbateľné ťažkosti. Vlastne by to malo byť základnou podmienkou jej ďalšieho pokračovania v nezmenenej forme.

Keďže sa ukázali mnohé nové aspekty dane, jej podrobná implementácia si vyžadovala osobitnú pozornosť. Útvary Komisie úzko spolupracovali s daňovými správami a ďalšími zúčastnenými stranami. Okrem dvoch seminárov o programe Fiscalis k tomu patrili aj kontakty s niekoľkými obchodnými subjektami, vrátane kontaktov s profesionálnymi poradcami a poskytovateľmi infraštruktúry. Útvary Komisie spolupracovali aj s OECD čo sa týka daňových otázok e-obchodu, najmä usmernení pre určovanie miesta spotreby.

V súvislosti s uplatňovaním smernice a určovaním možných ťažkostí, sa to ukázalo byť prospešné. V zmysle celkového fungovania ustanovení boli plánované ciele dosiahnuté a neexistuje žiadna naliehavá potreba zmeniť právne predpisy nad rámec rozšírenia obdobia platnosti. Na druhej strane bolo ťažké predvídať aspekty podrobnej implementácie a nie je prekvapujúce, že niektoré otázky je potrebné spomenúť v kontexte všeobecného preskúmania.

Komisia zorganizovala dva semináre o programe Fiscalis s cieľom napomôcť procesu. Prvý bol zameraný na pomoc členským štátom pri zavádzaní a uplatňovaní nových ustanovení. Na druhom seminári v roku 2004 sa pozornosť venovala ich uplatňovaniu a určeniu aspektov praktického použitia, ktoré by mohli spôsobovať problémy. Na oboch seminároch hodnotne prispeli zástupcovia z obchodu a agentúr, ktoré sa zaoberajú inými aspektmi predpisov v e-obchode.

3.1. Prepojenosť so schémou jedného miesta kontaktu

Komisia a členské štáty skoro pochopili, že nová schéma jedného miesta kontaktu sa neosvedčila dobre len v prípade e-služieb, ale ukázala sa byť sľubným modelom riešenia mnohých aspektov obchodu vo vnútri Spoločenstva tam, kde boli zistené problémy. Takýto bol vývoj schémy jedného miesta kontaktu (SJMK), ktorá sa stala zároveň jadrom rozsiahleho návrhu na zjednodušenie záväzkov DPH⁷. To si

⁷ KOM(2004) 728. Návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS s cieľom zjednodušiť povinnosti spojené s daňou z pridanej hodnoty; Návrh nariadenia Rady, ktorým sa stanovujú podrobné pravidlá na vrátenie dane z pridanej hodnoty, uvedené v smernici 77/388/EHS, pre daňovníka, ktorý nemá sídlo na území daného štátu, ale v inom členskom štáte; Návrh nariadenia Rady, ktorým sa mení a dopĺňa nariadenie (ES) č. 1798/2003 v spojitosti so zavedením mechanizmov administratívnej spolupráce, ktoré sa týkajú schémy jedného miesta kontaktu a postupu vrátenia dane z pridanej hodnoty.

vyžaduje ďalšiu širšiu oblasť uplatňovania okrem tej, ktorá bola stanovená v schéme služieb e-obchodu.

Nie všetky aspekty schémy služieb e-obchodu bolo možné v každom ohľade preniesť na výrazne širšiu oblasť použitia. Navrhovaný model SJMK sa v istých bodoch odlišuje, najmä v spôsobe, ktorým sa daňové platby spracovávajú, hoci hlavné využitie je vo veľkej miere podobné.

Rozsah činnosti vykonávanej v rámci SJMK bude výrazne väčší ako v rámci schémy služieb e-obchodu. Nebolo by účinné udržiavať obidve schémy v činnosti a zámer je, aby SJMK pohltila schému e-obchodu.

V návrhu SJMK sa uvádza, že dátum nadobudnutia účinnosti je 1. júl 2006, kedy sa zároveň končí účinnosť smernice o e-službách. Postup Rady je však omnoho pomalší, ako Komisia predpokladala. Platí to aj pre návrh týkajúci sa miesta poskytovania služieb⁸, v ktorom bol predpokladaný dátum implementácie 1. júl 2006, čím by sa zabezpečila kontinuita súčasných pravidiel v smernici 2002/38/EHS, ktorá sa týka miesta spotreby.

Pokiaľ sú platné tieto zmeny, účinnosť existujúcej osobitnej schémy a pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia sa bude musieť predĺžiť. Okrem toho, ak sa ustanovenia doteraz neobnovili, mohli by sa opätovne objaviť pôvodné problematické otázky zdaňovania. Zmeny z roku 2003 sa v súčasnosti dobre etablovali a pre odvetvie predstavujú minimálny problém. Zmena, ktorá by mohla predstavovať rozvrat daňového systému, ako napríklad návrat k situácii pred roka 2003, by nebola v súčasnosti prijateľným krokom, a to ani pre prevádzkovateľov, ani pre daňové správy.

3.2. Otázky každodenného použitia

Po tom, čo bola smernica implementovaná, boli vyjadrené obavy v súvislosti s neeurópskymi spoločnosťami, ktoré predávajú služby do Spoločenstva, týkajúce sa administratívnych ťažkostí a ťažkostí vyplývajúcich zo súladu s právnymi predpismi. Čas ukázal, že nepredstavovali takú záťaž, ako niektorí najprv predpokladali.

Pre väčšinu neeurópskych spoločností zmeny neviedli k žiadnym záväzkom súladu s právnymi predpismi. B2B služby sa väčšinou považujú za online e-služby a v tomto prípade je súlad s právnymi predpismi vecou európskeho zákazníka. Podnik prijímajúci tieto služby musí vykazovať DPH svojej domácej daňovej správe.

Daňové záväzky vznikajú len vtedy, ak neeurópska spoločnosť poskytuje dodávky neobchodným spoločnostiam alebo konečným zákazníkom v EÚ. Určiť, či je zákazník podnik alebo nie, je vo všeobecnosti faktickou otázkou, ktorú je možné overiť, a na základe získaných informácií sa to, okrem niekoľkých výnimočných prípadov, nezdá byť vážnym problémom.

⁸ KOM(2005) 334. Zmenený a doplnený návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb.

Spoločnosť nepôsobiaci v EÚ, ktorá má podľa smernice povinnosť vyberať a odpustiť daň, má tri možnosti na dosiahnutie súladu s právnymi predpismi. *Prvou* by bolo zriadiť pobočku v niektorom členskom štáte. V skutočnosti by jej činnosť prebiehala na rovnakom základe ako je to v prípade európskeho podniku a ako sa zdá, je to pre mnohých prevádzkovateľov najatraktívnejšia možnosť. Viedla k tomu pravdepodobne príťažlivá platná sadzba DPH, ale ako sa zdá, rovnako si niektoré spoločnosti vybrali miesto zriadenia svojej pobočky na základe iných dôvodov, ako je DPH.

Druhou možnosťou v rámci existujúcich ustanovení pre neusadených prevádzkovateľov by bolo zaregistrovať sa v každom členskom štáte, v ktorom prevádzkovateľ vykonáva zdaniteľné aktivity bez toho, aby založil pobočku. Ukázalo sa to ako málo využívaný spôsob v rámci tejto možnosti. Podľa najväčšej pravdepodobnosti, vyhládka 25 možných registrácií v maximálnom počte a im ekvivalentného počtu záväzkov nebola lákavá.

S cieľom vyhnúť sa nezmyselnému bremenu podnikov z tretích krajín sa v smernici uvádza *tretia* možnosť, ktorá v rámci inovatívneho a zjednodušeného postupu umožňuje jednu registráciu vo vybranom „členskom štáte určenia.“ DPH sa účtuje a vyberá podľa štandardnej daňovej sadzby členského štátu zákazníka. Napokon by sa takto vyzbierané dane mali platiť daňovej správe určenia spolu s daňovým vyhlásením, v ktorom sú uvedené podrobné údaje o zdaňovanej činnosti v rôznych členských štátoch. Nezávisle od toho bol spustený systém, ktorým sa má zabezpečiť, aby príslušný členský štát⁹ mal právo podielu na daňových výnosoch a dostával potrebné údaje na účely potvrdenia. Organizačne sa neusadení prevádzkovatelia dostali do porovnateľnej pozície s usadenými zdaniteľnými osobami a prichádzajú do kontaktu len s jednou daňovou správou.

3.3. Určenie miesta zdanenia

V súvislosti s možným konfliktom medzi používanými miestami zdanenia (miesto, kde sa zákazník usadil podľa smernice) a prísny výkladom miesta skutočnej spotreby sa objavili určité dôkazy. Fakturačná adresa je zvyčajne spoľahlivý údaj o mieste spotreby, ale nemusí vždy priniesť správny výsledok, ako je to napríklad v prípade kontroly skutočnej spotreby. Keďže služby zahrnuté v smernici sa stávajú stále viac mobilné, môže táto problematika nadobudnúť väčší význam. Za určitých okolností by výsledok mohol zasahovať do práv zdaňovania nečlenských krajín EÚ, čo by bolo v rozpore so zámerom smernice. Ak je miesto skutočnej spotreby v nečlenskej krajine EÚ, vzniká otázka súladu so zásadami OECD, ako aj judikatúrou ESD týkajúcou sa geografického obmedzenia smernice (napr. Trans Tirreno Express proti Ufficio Provinciale Iva, C-283/84, Zb., ako aj Köhler proti Finanzamt Düsseldorf-Nord, C-58/04, Zb.).

V súčasnosti neexistuje žiadne usmernenie Spoločenstva v súvislosti s prijateľnou metódou overenia, najmä ak existujú alternatívy. V prospech určitej formy usmernenia v súvislosti s overením sídla zákazníkov hovoria určité prípady, najmä

⁹ Nariadenie Rady (ES) č. 792/2002 zo 7. októbra 2002, ktorým sa dočasne mení a dopĺňa nariadenie (EHS) č. 218/92 o administratívnej spolupráci v oblasti nepriameho zdaňovania (DPH) vzhľadom na dodatočné opatrenia v súvislosti s elektronickým obchodom Ú. v. EÚ, L 264, 15.10.2003, s. 1.

ak prevádzkovateľ koná v dobrej viere, avšak predtým by muselo byť upresnené, či je problém dostatočne vážny. V článku 29a šiestej smernice sa Rade umožňuje prijať vykonávacie opatrenia, ktoré by mohli, v prípade, že sú oprávnené, byť vhodným nástrojom.

3.4. Geografické rozdelenie

Hoci sa e-obchod v prevažnej miere považuje za činnosť bez geografických hraníc, v skutočnosti existujú prípady, v ktorých medzinárodný prevádzkovateľ vylučuje zákazníka na geografickom základe. To je možné z viacerých dôvodov, vrátane obchodných cieľov, obmedzení autorských práv alebo iných záväzkov vyplývajúcich z právnej úpravy. Takto je tiež pre prevádzkovateľa jednoduchšie spolupracovať s EÚ v otázkach DPH.

Ak sa zistí, že zákazníci majú prístup na webovú stránku zo sídla v rámci EÚ (napríklad prostredníctvom softvéru, ktorý umožňuje geografickú lokalizáciu), sú automaticky presmerovaní na stránku EÚ, na ktorej sú záväzky súvisiace s DPH súčasťou bežných obchodných postupov. V prevažnej väčšine prípadov to funguje bez problémov a je to výhodné v tom, že predaj zákazníkom usadeným v EÚ sa z hľadiska DPH vykonáva správne, keďže je od ostatných obchodov oddelený.

Obchádzať tieto systémy nie je zvlášť jednoduché, ale je to možné s určitou dávkou odhodlania a vedomostí o nich. Motiváciou by mohla byť väčšia možnosť výberu alebo ponuka lepších cien (ktoré by nemuseli nevyhnutne súvisieť s DPH) alebo jednoducho zlomyselnosť. Akýkoľvek by bol dôvod, výsledkom je, že zákazník z EÚ nadobúda zdaniteľnú službu zo zdroja, ktorý sa neodrží predlohy pre obchody v rámci EÚ. Neexistuje žiaden dôkaz o tom, že je to veľmi rozšírený fenomén, ale môže daňovníkovi, ktorý inak dodržiava právne predpisy, spôsobiť ťažkosti.

Absencia prahu v smernici znamená, že daňová povinnosť môže vzniknúť z jediného obchodu. Pre prevádzkovateľa je ťažké identifikovať takéto „pretekajúce“ obchody v reálnom čase a preto sa následne môže považovať za ne zodpovedný. Tento následok nebolo možné primerane predvídať v čase zavedenia smernice a neexistujú primerané ustanovenia, ktorými by sa usmerňoval.

Z praktických dôvodov by daňová správa mala sledovať či sa tieto obchody, pokiaľ sa príležitostne alebo neúmyselne realizujú, riadia v zmysle ich podstaty a primeranosti. Ak to bude potrebné s cieľom zabezpečiť súlad a dôslednosť, Výbor pre DPH môže posúdiť správne zaobchádzanie, a ak to bude vhodné, potvrdiť ho použitím článku 29a.

3.5. Štatút daňovej povinnosti zákazníka

Pre akékoľvek rozhodnutie týkajúce sa zdaňovania je centrálnou otázkou overenie štatútu daňovej povinnosti zákazníka. Smernica neposkytuje žiadne usmernenie, ako by ho prevádzkovateľ mal rozlišovať. V tomto ohľade nie je ponuka elektronicky poskytovaných služieb vo všeobecnosti odlišná od akéhokoľvek iného zdaniteľného obchodu a predajca si musí vybrať na základe všetkých informácií, ktoré má k dispozícii. Jedným z výnimočných aspektov týchto služieb je, že väčšina e-služieb prebieha okamžite, a tak ostáva málo času porozmýšľať nad rozhodnutím alebo jeho spätnou úpravou.

Niektorí prevádzkovatelia vyjadrili názor, že by im malo byť dovolené rozlišovať jedine na základe informácií, ktoré je možné porovnať v reálnom čase s databázou systému výmeny informácií o DPH (VIES). Hoci sa to na pohľad môže zdať rozumné, má to niekoľko nedostatkov. Zatiaľ čo VIES je online služba, ktorá umožňuje okamžité potvrdenie platnosti zákaznického identifikačného čísla DPH, nemôžeme očakávať, že funguje ako definitívny ukazovateľ štatútu daňovej povinnosti. Je to len jeden element širšieho procesu. V súčasnosti však VIES predstavuje nástroj na identifikáciu podniku, a ak nie je možné overiť číslo DPH, je to vo väčšine prípadov ukazovateľ *prima facie* toho, že poskytovateľ nespolupracuje s prevádzkovateľom, ktorý má daňovú povinnosť. Komisia bude naďalej pracovať na zvyšovaní kvality a funkcionality VIES. Nedávno sa vynaložilo úsilie na spracovanie série žiadostí o overenie, ktoré prišli na podnet podnikov.

V súvislosti s online obchodmi by však vo všeobecnosti mala prevládať zrozumiteľnosť a konzistentnosť. Niektoré členské štáty už akceptujú, že pre obchody s nízkou hodnotou v reálnom čase stačí jednoduché vyhlásenie, čo však nemusia akceptovať všetky daňové správy.

Je to otázka, ktorá si vyžaduje ďalšiu pozornosť, najmä ak je možné uviesť dôkazy o tom, že elektronicky poskytované služby si vyžadujú narastajúcu osobitnú pozornosť.

3.6. Otázky rovnocennosti

Ako už bolo spomenuté, obchodné aktivity zahrnuté v smernici sa rozrástli. V niektorých prípadoch sa to uskutočnilo prostredníctvom organického rastu, ak už trh akceptoval nové aplikácie. V iných prípadoch to bolo prostredníctvom prechodu z tradičných na digitálne médiá. Zdá sa, že vo vydavateľskom priemysle sú účinky rovnako výrazné aj dlhodobé.

Toto odvetvie malo úžitok z ustanovení o zníženej sadzbe DPH na tlačoviny v prílohe H k šiestej smernici. Prínos tohto opatrenia sa celkovo oceňuje a vo všeobecnosti sa považuje za trvalý príspevok k širším cieľom verejného záujmu. Keď sa v roku 2002 debatovalo o smernici, opakovane sa objavila otázka, či by sa v prípade vydávania online mohlo uplatňovať nejaké rovnocenné opatrenie na základe neutrality medzi rôznymi prenosovými kanálmi. Samotný charakter zmeny smerom k digitalizácii by však predstavoval mnohé prekážky. Elektronické vydávanie dáva priestor celej škále funkcionalít, ktoré predstavujú služby výrazne odlišné od tradičnej tlače a skôr usmerňujúce všeobecnú elektronickú komunikáciu a predaj. Bolo by zbytočné spájať s cieľom osobitného zdaňovania kategóriu s online obsahom s priamym ekvivalentom tlačovín a vyčleniť ju z neho.

Digitalizácia bude pokračovať a výrobné odvetvie sa nachádza v prechodnom období. Keďže sa online zdroje rozvíjajú, čitateľnosť novín sa znižuje a aj zisky z inzercie stagnujú. Obsahy kníh sa ľahko (prínajmenšom po technickej stránke) a vo veľkej miere digitalizujú. Spotrebitelia stále viac očakávajú, že digitálny obsah bude šírený len online. Iniciatívou vytvoriť digitálne knižnice¹⁰ Komisia uznáva

¹⁰

KOM(2005) 465, konečné znenie z 30.9.2005 – Oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu, Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru a Výboru regiónov s názvom „i2010: digitálne knižnice“.

skutočnosť tohto procesu a potrebu riešiť výzvy európskeho kultúrneho dedičstva a uchovania vedeckých poznatkov.

Ako sa zdá, je ťažké predstaviť si spôsob daňových opatrení a ich vhodné uplatnenie v tomto prípade. Možnosť zníženej miery DPH v prílohe H sa nedá ľahko transponovať do digitálneho prostredia. Avšak vývoju smerom k digitalizácii nestojí v ceste nič, čo by spochybňovalo pokračujúcu zníženú DPH pre tlačoviny. Táto skutočnosť však vedie stále viac k tomu, že inštitúcie ako univerzity a knižnice musia znášať nenahraditeľnú DPH. Komisia si tento problém uvedomuje, zároveň sa však domnieva, že nie je vhodné venovať sa mu v tejto správe.

3.7. Hazardné a špekulatívne hry

Oblasť online hazardných hier, lotérií a stávkovej činnosti zaznamenala od roku 2003 výrazný rast.

V mnohých ohľadoch sa to týka online elektronických hier alebo elektronickej platformy, na ktorej účastníci medzi sebou uzatvárajú stávky alebo hrajú o podiel na spoločnom banku. Poskytovateľ služby často nevystupuje ako „dom“ alebo sprostredkovateľ stávky, ale inkasuje skôr výnos z poplatku za prístup alebo používanie. To, čo je ponúkané, je v rámci smernice jasne zdaniteľná elektronicky poskytovaná služba, z ktorej by sa mala vyberať DPH.

Stávková činnosť a hazardné hry sú podľa článku 13 časť B písm. f) šiestej smernice oslobodené od dane, ale iba ak spĺňajú podmienky a obmedzenia stanovené jednotlivými členskými štátmi. To umožňuje členským štátom vybrať si činnosti, ktoré chcú oslobodiť od dane s dôsledkom, že stávkové činnosti a hazardné hry, ktoré nie sú osobitne oslobodené, podliehajú DPH. Možnosť rozlišovania je však obmedzená zásadou neutrality, ktorú stanovil ESD v niekoľkých rozsudkoch¹¹.

Miesto zdanenia za stávkové činnosti a hazardné hry poskytované elektronicke prevádzkovateľmi, ktorí majú sídlo mimo EÚ, je miesto, kde je spotrebiteľ služby usadený a zdanenie je podmienené spôsobom, ktorým bolo oslobodenie od dane uskutočnené v členských štátoch, v ktorých je spotrebiteľ usadený. Ak služby poskytuje prevádzkovateľ, ktorý je usadený v členskom štáte, miestom zdanenia je miesto, kde je prevádzkovateľ usadený a zdaňovanie je podmienené spôsobom, ktorým členský štát uplatňuje oslobodenie od dane.

V prípade, že hazardné hry neboli oslobodené od dane, spôsob, ktorým by sa DPH mala vyberať bol stanovený Európskym súdnym dvorom v prípade C-38/93¹², v ktorom rozhodol, že zdaniteľnou výškou z činnosti sú skôr čisté zisky ako celková výška stávky. Výklad sa však zakladá na osobitných prvkoch, ktoré sa v tomto prípade vyskytujú, a v iných prípadoch¹³ Súdny dvor vyjadril odlišný názor, pokiaľ ide o určité druhy hernej činnosti.

Správny výklad týchto pravidiel uplatňovaných na online hazardné hry a stávkové činnosti si môžu vyžadovať objasnenie, najmä ak na úrovni členských štátov

¹¹ Napr. spojené prípady C453/02 a 462/02 (linneweber) a prípad C-283/95 (Fischer).

¹² Glawe proti Finanzamt Hamburg-Barmburg-Uhlenhorst – prípad C-38/93.

¹³ Town and Country Factors Limited proti Commissioners of Customs and Excise – prípad C-498/99.

prevádzkovateľ majúci daňovú povinnosť podlieha príliš veľkému bremenu. To si môže vyžadovať ďalšie preskúmanie, najmä ak sa menia existujúce platné pravidlá zdaňovania online služieb, ktoré vytvoril prevádzkovateľ usadený v EÚ.

3.8. Uchovávanie a sprístupňovanie záznamov

V prípade neusadených prevádzkovateľov článok 26c časť B ods. 9 šiestej smernice týkajúcej sa uchovávania a sprístupnenia záznamov odráža skutočnosť, že títo prevádzkovatelia nebudú mať sídlo v EÚ. Bežné postupy verifikácie a auditu požívané na kontrolu súladu s právnymi predpismi nie sú viac relevantné v prípade, ak podnik podniká zo vzdialeného sídla. Už len na základe vzdialenosti vznikajú problémy a v smernici sa riešia nekomplikovaným spôsobom jednoduchou požiadavkou uchovávať dostatočne podrobné záznamy s cieľom podporiť daňové priznanie. Tieto záznamy by mali byť k dispozícii príslušným daňovým správam v elektronickej podobe na požiadanie a mali by sa uchovávať po dobu 10 rokov.

Zo strany prevádzkovateľov nebol žiaden náznak problémov týkajúci sa plnenia týchto záväzkov. Ani daňové správy neuviedli žiadne problémy v súvislosti s overovaním správnosti priznaní DPH predložených v rámci osobitnej schémy. Podobné ustanovenie v článku 22a šiestej smernice umožňuje daňovým správam vo všeobecnosti kontrolovať záznamy na diaľku. Fakt, že správy neinformujú o problémoch by sa mal pravdepodobne chápať v súvislosti so skutočnosťou, že neexistuje žiaden dôkaz o tom, že členské štáty systematicky uplatňovali tieto ustanovenia.

4. ZÁVERY

Pri monitorovaní praktickej implementácie smernice od roku 2003 existoval značný kontakt tak s členskými štátmi, ako aj s mnohými príslušnými prevádzkovateľmi. To umožnilo Komisii identifikovať problémy, ktoré by mohli predstavovať problém a dlhodobo monitorovať ich vývoj. Vo väčšine prípadov sa ukázalo, že ide o otázky relatívne malého významu alebo o otázky, ktoré bolo možné riešiť iným spôsobom. V prípade potreby bude Komisia pokračovať v monitorovaní týchto otázok s cieľom zabezpečiť, aby sa dosiahlo ich uspokojivé riešenie.

S určitosťou je však možné tvrdiť, že nepredĺženie účinnosti smernice by mohlo mať veľmi negatívny vplyv na všetky zúčastnené strany. Skúsenosť za posledné tri roky nemôže viesť k inému posúdeniu. Návrh predĺženia účinnosti umožní priblíženie osobitnej schémy pre neusadených prevádzkovateľov k všeobecnejšej schéme jedného miesta kontaktu. Niektoré uvedené odborné otázky sú svojím charakterom horizontálne a riešili by sa lepšie v širšom kontexte.

S cieľom vývoja smerom k plnej implementácii schémy jedného miesta kontaktu Komisia bude naďalej zohľadňovať skúsenosti daňových správ a obchodných prevádzkovateľov pri implementácii schémy e-služieb.