



EURÓPSKA KOMISIA

V Bruseli 10. 5. 2012
COM(2012) 206 final

2012/0102 (CNS)

Návrh

SMERNICA RADY,

ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o zaobchádzanie s poukazmi

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

DÔVODOVÁ SPRÁVA

1. KONTEXT NÁVRHU

Dôvody a ciele návrhu

Pravidlá zaobchádzania s plneniami, ktoré zahŕňajú poukazy, sa neustanovujú ani v šiestej smernici o DPH¹, ani v smernici o DPH². Použitie poukazov v rámci zdaniteľného plnenia môže mať vplyv na základ dane, čas plnenia a za niektorých okolností dokonca aj na miesto zdanenia. Neistota v otázke správneho zdanenia však môže byť problematická pre cezhraničné plnenia a reťazové plnenia pri obchodnej distribúcii poukazov.

Keďže neexistujú spoločné pravidlá, členské štáty museli prísť s vlastnými riešeniami, ktoré boli nutne nekoordinované. Výsledné nezhody v zdanení nespôsobujú iba problémy ako nezdanenie či dvojité zdanenie, ale prispievajú aj k vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam a vytvárajú prekážky pre podnikateľské inovácie. Navyše zvýšený počet funkcií v prípade poukazov spôsobil, že odlišenie poukazov od všeobecnejších platobných nástrojov je nejasnejšie.

Situácia vo svete sa od prijatia spoločných pravidiel o DPH v roku 1977 zmenila a zvýšené používanie poukazov je len jedna z mnohých zmien, ktoré viedli k zmene obchodných praktík a zložitým situáciám, ktoré sa v tom čase nepredpokladali.

Od Súdneho dvora Európskej únie („SDEÚ“) sa niekoľkokrát žiadalo, aby vysvetlil, ako by sa mali smernice o DPH uplatňovať v takýchto prípadoch. Vo vzťahu k poukazom sa v rámci tohto procesu poskytli určité usmernenia, ale ďalšie problémy zostali nevyriešené. Cieľom tohto návrhu je zaoberať sa týmito problémami tým, že sa objasnia a zosúladi pravidlá právnych predpisov EÚ v prípade zaobchádzania s poukazmi na účely DPH.

Všeobecný kontext

Pri vypracovaní tohto legislatívneho návrhu sa hľadala jasnosť v niektorých otázkach. Mala by sa vzťahovať na daňové dôsledky pri vystavení, distribúcii alebo uplatnení rôznych typov poukazov buď v rámci jedného členského štátu, alebo v rámci operácií, ktoré sa rozširujú na viac než jeden členský štát.

Čo je poukaz?

Na účely pravidiel DPH je poukaz nástroj, ktorý dáva jeho držiteľovi právo na tovar alebo služby alebo na poskytnutie zľavy či rabatu vo vzťahu k dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služieb. Vystaviteľ sa zaväzuje dodať tovar alebo poskytnúť služby, udeliť zľavu alebo rabat.

Poukaz môže mať elektronickú alebo fyzickú podobu a vo všeobecnosti je jeho základný cieľ obchodný alebo propagačný. Môže ísť napríklad o propagáciu dodania určitého tovaru alebo poskytnutia služieb či urýchlenie platby za určitý tovar alebo služby. Inými slovami je poukaz

¹ Smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 13.6.1977, s. 1) („šiesta smernica o DPH“).

² Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1) („smernica o DPH“), ktorou sa nahrádza šiesta smernica o DPH od 1. januára 2007.

zameraný na rozvoj trhu pre tovary alebo služby, získanie vernosti zákazníkov alebo zjednodušenie platobného procesu. Tieto ciele pomáhajú odlišiť poukaz od nástrojov, akými sú cestovné šeky, v prípade ktorých je cieľom len realizácia platieb.

Každý nástroj, ktorého účelom je len realizácia platieb, patrí mimo vymedzenia poukazu na účely DPH. Na čisto platobné služby sa vzťahujú iné pravidlá DPH.

Existujú rôzne typy poukazov. Niektoré sa vystavujú za protihodnotu a v súčasnosti sa môžu zdaňovať buď pri predaji, alebo pri uplatnení poukazu v závislosti od prístupu jednotlivých členských štátov. Poukaz možno takisto vydať bezplatne a jeho držiteľ oprávňuje na bezplatné dodanie tovaru alebo bezplatné poskytnutie služieb. Takýto úkon možno považovať za reklamný darček. Bezplatný poukaz na zľavu, ktorý držiteľ oprávňuje na udelenie zľavy pri ďalšom plnení, možno považovať jednoducho za záväzok poskytnúť zníženie ceny.

Právo na zľavu na všetky nákupy v určitom čase, aj keď je udelené za úhradu, sa však naproti tomu nepovažuje za poukaz, pretože nárok je nezávislý od nákupných transakcií. Neobmedzená povaha takéhoto práva (aj keby bolo obmedzené v čase) je celkom odlišná od poukazu na zľavu, v prípade ktorého je právo jednorazové a spojené so špecifickým úkonom. To však neznamená, že takáto služba sa nezdaní.

Na aké otázky o súčasnom zaobchádzaní s poukazmi na účely DPH treba upriamiť pozornosť?

Základná otázka znie, kedy by sa mali plnenia spojené s poukazom zdaňovať. Bez spoločných pravidiel sú praktiky v členských štátoch nekoordinované. Niektoré zdaňujú najbežnejšie typy poukazov pri ich vystavení, pričom iné pri ich uplatnení. Zneisťuje to podniky, a to najmä tie, ktoré chcú využiť príležitosti jednotného trhu. Ak sa poukaz vystaví v jednom členskom štáte a použije sa v inom, praktické dôsledky nezhôd v zdaňovaní zahŕňajú nezdanenie a dvojité zdanenie.

Je potrebné určiť deliacu čiaru medzi poukazmi (v prípade ktorých sa pravidlá DPH riešia v tomto návrhu) a vývojom inovatívnych platobných systémov (ktorých zdanenie sa rieši na inom mieste v smernici o DPH).

Poukazy sa často dostanú do rúk zákazníkov prostredníctvom reťaze distribútorov (najmä predplatené telekomunikačné poukazy). Aj v tomto prípade, keďže neexistujú spoločné pravidlá, vznikol nejednotný prístup, ktorý niekedy zahŕňal mieste osobitné dojednania, ktoré sú prekážkou pre vývoj obchodných modelov v rámci EÚ.

Poukazy na zľavu môžu zahŕňať refundáciu zo strany výrobcu alebo distribútora (ktorý vystaví poukazy na zľavu) maloobchodníkovi s cieľom vynahradiť zníženie ceny poskytnutého zákazníkovi na základe poukazu na zľavu. Súčasná pravidlá, ako ich vykladá SDEÚ, sú obsiahne a ťažko realizovateľné v praxi. Veľmi potrebný je preto lepší prístup.

2. AKÉ RIEŠENIA SA NAVRHOJÚ?

Na vyriešenie týchto problémov sa predpokladajú zmeny smernice o DPH. Možno ich rozdeliť do piatich kategórií:

1. Vymedzenie poukazov na účely DPH

Prvým krokom je ujasniť si, čo je poukaz na účely DPH. Vyžaduje si to nový článok 30a. V rámci smernice o DPH sa musí vyjasniť, ktoré poukazy treba zdaňovať pri ich vystavení a ktoré sa majú zdaňovať len pri ich uplatnení. Prvé menované poukazy sa opisujú ako „jednoúčelové poukazy“ a druhé menované poukazy ako „viacúčelové poukazy“. Toto rozlíšenie závisí od toho, či sú informácie potrebné na zdanenie dostupné pri vystavení, alebo či sa zdanenie musí uskutočniť až po uplatnení poukazu, keďže koncové použitie poukazov je predmetom voľby. Je takisto potrebné zabezpečiť, aby sa s nástrojmi, ktoré možno v súčasnosti použiť na platenie v niekoľkých navzájom nesúvisiacich predajniach a ktoré sa v súčasnej dobe vo všeobecnosti nepovažujú za poukazy, aj naďalej zaobchádzalo rovnakým spôsobom.

Inovácie v poskytovaní platobných služieb znejasnili rozlíšenie medzi poukazmi a tradičnými platobnými systémami. Článok 30a takisto poskytuje potrebné vyjasnenie obmedzení pre poukazy na účely DPH.

2. Čas zdanenia

Keď sa vymedzia rôzne typy poukazov, budú potrebné niektoré ďalšie zmeny na zabezpečenie správneho zdanenia.

Súčasná pravidlá o čase daňovej povinnosti (v článku 65) by sa mali upraviť s cieľom zabezpečiť, že jednoúčelové poukazy (JÚP) budú predmetom DPH v čase ich vystavenia a zaplata.

Aby sa zabránilo neprehľadnosti, udelenie práva, ktoré je obsiahnuté v poukaze, a príslušné dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb sa nemôžu považovať za samostatné plnenia. Jednoúčelové poukazy sa zdaňujú bezodkladne, takže tento potenciálny problém nevznikne. V prípade poukazov, ktoré sa nezdaňujú pri ich vystavení, pretože miesto a výška zdanenia sa ešte nemôžu určiť, by sa daň mala vybrať len vtedy, ak sa príslušný tovar dodá alebo ak sa príslušné služby poskytnú. Aby sa zabezpečilo, že sa bude uplatňovať tento postup, a nie iný, navrhuje sa nový článok 30b. Tým sa vyjasní, že vystavenie poukazu a následné dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb predstavujú jedno jediné plnenie na účely DPH.

3. Pravidlá distribúcie

Keď sa v smernici o DPH stanoví, že viacúčelové poukazy (VÚP) sa majú zdaňovať pri ich uplatnení, bude potrebné vyriešiť niektoré otázky, ktoré sa vzťahujú na ich distribúciu. Predtým, ako sa tieto poukazy dostanú do rúk zákazníkov, často prejdú reťazou distribútorov. Hoci sa príslušné plnenie zdaní až po prípadnom uskutočnení dodania tovarov alebo poskytnutia služieb, obchodná distribúcia VÚP je sama o sebe poskytnutím zdaniteľnej služby, ktorá je nezávislá od príslušného poskytnutia. Ak tento VÚP zmení v distribučnom reťazci svojho majiteľa, základ dane pre dotknutú službu sa môže vymerať prostredníctvom vývoja hodnoty poukazu. Ak distribútor kúpi poukaz za sumu X a následne ho predá za vyššiu sumu – X plus Y – prirážka Y pridá hodnotu na dodanej distribučnej službe.

Keďže distribučný reťazec pri VÚP sa môže rozšíriť na niekoľko členských štátov, sú nevyhnutné spoločné pravidlá na identifikáciu a posúdenie tejto distribučnej služby. V dodatočnom písme d) článku 25 sa objasňuje, že distribúcia na účely smernice o DPH je poskytnutím služby. Výpočet základu dane pre túto službu je predmetom nového článku 74b.

Na uľahčenie výpočtu základu dane v každej fáze distribučného reťazca sa v článku 74a ustanovuje a vymedzuje pojem nominálna hodnota ako celková protihodnota pre vystaviteľa

VÚP, ktorá zároveň zodpovedá základu dane (plus DPH) prisudzovaného dodaniu príslušného tovaru alebo poskytnutiu príslušných služieb.

Návrh použitý v týchto dvoch ustanoveniach zabezpečuje, že súhrn zdaniteľných operácií spojených s VÚP – poskytnutie distribučnej služby a dodanie príslušného tovaru alebo poskytnutie príslušných služieb – sa opisuje a zdaňuje spôsobom, ktorý je obsiahly, neutrálny a transparentný.

4. Poukazy na zľavu

Ťažkosti v súvislosti s poukazmi na zľavu nastávajú vtedy, keď zľavu nakoniec poskytne vystaviteľ a nie poskytovateľ. Na zabránenie zložitému radu úprav sa navrhuje zaobchádzať s touto zľavou ako so samostatným poskytnutím služby poskytovateľom vystaviteľovi. Súvisiace potrebné opatrenia sú stanovené v článku 25 v novom písm. e) a v článku 74c.

5. Ďalšie zmeny technickej povahy alebo následné zmeny

Budú potrebné niektoré ďalšie technické zmeny smernice o DPH s cieľom zabezpečiť správne fungovanie týchto riešení, najmä čo sa týka práva na odpočet (článok 169), osoby zodpovednej za platbu dane (článok 193) a iných povinností (článok 272). Technické zmeny článkov 28 a 65 sú potrebné na zabezpečenie správneho zaobchádzania s VÚP a JÚP.

3. TECHNICKÉ VYSVETLENIE HLAVNÝCH PRVKOV NÁVRHU

Vymedzenie poukazov a rôzne kritériá, ktoré sa uplatňujú, vrátane času zdanenia (článok 30a ods. 1 a 2 a článok 30b)

Pravidlá DPH by mali byť jasné a jednotné v tom, kedy sa má daň uložiť. Ak nie sú informácie potrebné na správne rozhodnutie o zdanení dostupné pri prvom vystavení poukazu, praktické dôsledky sú také, že zdanenie sa môže uskutočniť len v čase uplatnenia poukazu. Keďže v smernici o DPH nie je žiadne usmernenie, neexistuje žiadna dohoda o tom, ktoré poukazy by sa mali zdaňovať v čase ich vystavenia a ktoré by sa mali zdaňovať pri ich uplatnení. Výsledkom je, že niektoré členské štáty budú pristupovať k osobitnému typu poukazu (napríklad predplatený telefónny kredit³) ako k platbe na účet, ktorá sa má zdaňovať bezodkladne, pričom iné členské štáty budú pristupovať k rovnakému typu poukazu zdanením konečného dodania⁴. Ak sa poukaz vystaví v členskom štáte patriacom do prvej skupiny a uplatní sa v členskom štáte z druhej skupiny, potom oba uložia DPH na rovnakú dodávku. Je to legitímne z pohľadu obidvoch strán, no výsledkom je dvojité zdanenie. V obrátenej situácii by žiaden členský štát neuložil DPH a výsledkom by bolo nezdanenie.

Dvojité zdanenie vyplývajúce z nezhôd môže spôsobovať a naozaj spôsobuje prekážky pre obchodné dojednania, ktoré sa usilujú o využitie príležitostí jednotného trhu. Naopak, nezámerné nezdanenie na základe nezhôd môže byť využité na účely zneužívania.

³ Predplatené telefónne kredity sú najbežnejším druhom poukazov. V ekonomickej štúdii pripojenej k posúdeniu vplyvu sa celková hodnota predplatených mobilných kreditov v EÚ za rok 2008 odhaduje na 38 miliárd EUR.

⁴ Rôzne prístupy k času zdanenia poukazov sú uvedené v posúdení vplyvu, ktoré je priložené k tomuto návrhu.

Na vyriešenie tohto problému sa v návrhu najskôr vymedzujú poukazy a hlavné kategórie poukazov, pričom sa najmä poskytuje rozlíšenie medzi JÚP a VÚP.

JÚP oprávňuje držiteľa dostať určený tovar alebo služby za okolností, v rámci ktorých možno hneď od začiatku jednoznačne určiť výšku zdanenia (najmä sadzbu DPH), totožnosť dodávateľa tovaru/poskytovateľa služieb a členský štát, v ktorom sa príslušné dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočňujú. Uplatnenie DPH nastane pri predaji poukazu. Príkladom JÚP je prípad, keď poskytovateľ služby predáva poukazy (buď priamo, alebo prostredníctvom sprostredkovateľa), ktoré zahŕňajú nárok na konkrétnu službu (napr. telekomunikačné služby) ktorá sa má poskytnúť v jednom konkrétnom členskom štáte.

VÚP oprávňuje držiteľa na získanie tovaru alebo služieb, ak tento tovar alebo služby alebo členský štát, v ktorom sa majú dodať alebo poskytnúť a zdaňovať, nie sú dostatočne určené tak, aby sa mohla DPH pevne stanoviť v čase vystavenia poukazu. Ako príklad možno uviesť medzinárodnú sieť hotelov, ktorá sa usiluje propagovať svoje produkty prostredníctvom poukazov, ktoré možno uplatniť pri ubytovaní v jej hoteloch v ktoromkoľvek z niekoľkých členských štátov. Ako ďalší príklad možno uviesť predplatený kredit, ktorý by sa mohol použiť buď na telekomunikačné účely (štandardná sadzba DPH) alebo na zaplatenie verejnej dopravy (kde sa môže uplatňovať znížená sadzba).

Rozlíšenie medzi poukazmi a platobnými nástrojmi (článok 30a ods. 2)

Vzhľadom na rôzne uplatňovanie DPH sa musí z dôvodu neutrality jasne rozlišovať medzi poukazmi a všeobecnejšími platobnými prostriedkami, ktoré majú príslušné vlastné charakteristiky. V prípadoch, keď čistá platobná metóda nadobúda niektoré z charakteristík súvisiacich s poukazmi (napr. karty s uloženou hodnotou alebo predplatený kredit uložený v mobilnom telefóne alebo spojený s mobilným telefónom), by bolo nevyhnutné sa bližšie pozrieť na základnú povahu operácie. Uplatnenie poukazu na tovar alebo služby nie je platba, ale skôr uplatnenie práva vyplývajúceho z platby, ktoré nastalo pri vystavení poukazu alebo zmene držiteľa. Na druhej strane ak sa uložený alebo predplatený kredit použije na zaplatenie za tovar alebo služby, každý nárok na takýto tovar alebo služby nastane len pri vykonaní platby. Koncepcne je táto situácia zásadne odlišná od výkonu nadobudnutého práva držiteľom poukazu.

Poukazy by mali vždy viesť k dodaniu tovaru alebo poskytnutiu služieb a často sa vystavujú na propagáciu predaja vo vzťahu ku konkrétnemu dodávateľovi alebo skupine dodávateľov alebo na zjednodušenie nákupov. Tieto charakteristiky v kombinácii s nárokom na získanie tovaru alebo poskytnutie služieb (a so zodpovedajúcou povinnosťou dodať tento tovar alebo poskytnúť služby) zohrávajú úlohu pri rozlišovaní medzi poukazmi a všeobecnejšími platobnými nástrojmi (ktoré neobsahujú takéto špecifické nároky).

Nárast v počte mobilných zariadení posilňuje potrebu jasného rozlíšenia medzi predplatenými telekomunikačnými kreditmi (ktoré sú poukazmi) a mobilnými platobnými službami všeobecnejšie, ktoré by mohli využívať predplatený fakturačný systém prvého uvedeného. Mobilné platobné systémy typicky umožňujú zákazníkovi používať mobilný telefón na zaplatenie čoraz väčšieho rozsahu tovarov a služieb, ktoré presahujú telekomunikačné služby (dokonca aj na prevod peňažných prostriedkov). Ak je cieľom systému zjednodušenie platby za rozsiahle alebo otvorené ponukové spektrum, ktoré môže zahŕňať obsah (hudobné súbory, hry, mapy, dáta atď.) alebo iné služby (parkovanie atď.) alebo tovar (napríklad z predajných automatov), je problematické považovať ho za poukaz. Rozlíšenie medzi VÚP (keď má držiteľ prístup k telekomunikačným službám, ako aj k ďalším konkrétnym službám alebo tovaru) a platobnou službou (keď účelom je zjednodušiť používanie predplateného kreditu na

nákup tovaru alebo služieb, najmä vrátane od poskytovateľov, ktorí sú tretími stranami) závisí od existencie práva na získanie tovaru alebo služieb.

Preto nástroje, ktoré môžu niest' niektoré z charakteristík poukazov, ale ktoré predovšetkým slúžia ako platobné prostriedky, by sa mali z definície poukazu vylúčiť. To je účelom článku 30a ods. 2.

Reťazová distribúcia poukazov (článok 25 písm. d), článok 74a a článok 74b)

Poukazy sa môžu distribuovať mnohými spôsobmi (napríklad prostredníctvom novin, sprostredkovateľov, môžu sa priložiť k produktom v supermarketoch atď.).

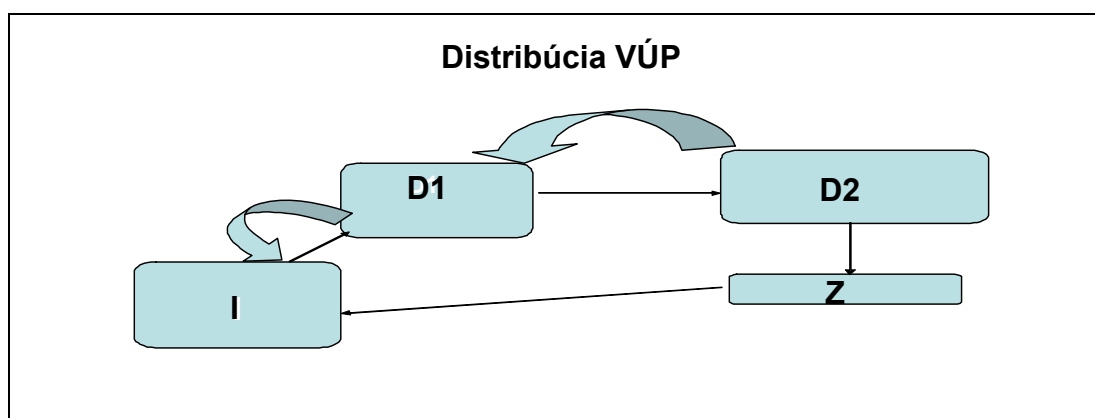
Keďže JÚP sa môžu zdaňovať okamžite, ich distribúcia je relatívne nekomplikovaná. Na druhej strane distribúcia VÚP prostredníctvom sprostredkovateľov v predajnom reťazci nemusí byť taká priama.

Existuje mnoho modelov, ale jedna možnosť spočíva v zameraní sa na cenu, za ktorú vystaviteľ (I) predá VÚP na začiatku reťazca, ktorá sa odlišuje od ceny, ktorú zaplatí zákazník na konci reťazca z dôvodu marže alebo prirážok distribútorov. Zákazník, ktorý kúpi VÚP na konci reťazca, zaplatí vyššiu cenu než je protihodnota, ktorú získal vystaviteľ poukazu na začiatku reťazca. Bez riadneho zreteľa na maržu (alebo prirážku) by nastala nehoda medzi DPH (na výstupe) na strane vystaviteľa a DPH (na vstupe) na strane zákazníka, ktorý je možno zdaniteľnou osobou s právom na odpočet a očakáva túto informáciu na faktúre.

Takéto postupy sú pri distribúcii predplatených telekomunikačných poukazov bežné.

Na vyriešenie uvedeného sa navrhuje zavedenie koncepcie nominálnej hodnoty, konštantnej hodnoty stanovenej vystaviteľom VÚK na začiatku, a zaobchádzanie s každým pozitívnym rozdielom medzi touto nominálnou hodnotou a cenou zaplatenou distribútorom VÚK ako protihodnotou za distribučnú službu. Distribútor (D1) poskytne vystaviteľovi (I) (zdaniteľnú) distribučnú službu. Následní distribútori (D2) poskytnú podobnú distribučnú službu predchádzajúcemu distribútorovi (ktorý im predal VÚP).

Môže sa to znázorniť takto:



Spoločnosť I (poskytovateľ telekomunikačných služieb) predá v tomto prípade distribútorovi (D1) VÚP v nominálnej hodnote 100 EUR. D1 zaplatí vystaviteľovi 80 EUR. Rozdiel medzi nominálnou hodnotou a zaplatenou cenou predstavuje 20 EUR. Táto suma sa považuje za protihodnotu (vrátane DPH) za distribučnú službu poskytnutú distribútorom poskytovateľovi telekomunikačných služieb.

D1 vystaví faktúru spoločnosti I, na ktorej budú uvedené náklady na distribučnú službu a platná DPH. Pri sadzbe DPH vo výške 25 % bude distribučná služba predstavovať 16 EUR a DPH 4 EUR.

D1 následne predá VÚP subdistribútorovi (D2) za 90 EUR. V tomto prípade sa usudzuje, že D2 poskytuje distribučnú službu D1 a vystaví faktúru, na ktorej bude uvedený rozdiel medzi nominálnou hodnotou (100 EUR) a zaplatenou sumou (90 EUR). Bude na nej uvedená suma 8 EUR za službu plus 2 EUR DPH.

D2 potom predá poukaz konečnému zákazníkovi (Z) za 100 EUR. Z použije poukaz (predplatený kredit) na získanie telekomunikačných alebo iných služieb od spoločnosti I. Ak sa tak stane na obchodné účely, Z (zdaniteľná osoba) by dostal od spoločnosti I faktúru na 100 EUR vrátane DPH.

V žiadnej fáze vo vzťahu k predaju VÚP v distribučnom reťazci sa nevystaví faktúra s DPH.

Čo sa týka spoločnosti I, poskytovateľa telekomunikačných služieb, a vystaviteľa VÚP, spoločnosť poskytne služby v hodnote 80 EUR s DPH na výstupe vo výške 20 EUR (na ilustračné účely sa vždy predpokladá konštantná sadzba DPH vo výške 25 %). Spoločnosti I vzniknú distribučné náklady vo výške 16 EUR (plus DPH na výstupe vo výške 4 EUR) s cieľom „umiestniť“ VÚK do rúk konečného zákazníka.

Neutrálnosť bezplatných poukazov na zľavu (článok 25 písm. e) a článok 74c)

Bezplatné poukazy na zľavu oprávňujú držiteľa poukazu pri jeho uplatnení na zľavu na dodanie určitého tovaru alebo poskytnutie určitých služieb. Ak je vystaviteľ a poskytovateľ tá istá osoba, základ dane pre tieto dodávky je znížený o sumu zľavy (po odpočítaní zahrnutej DPH). Potom zákazník, ktorý kúpi produkt v hodnote 100 EUR, zaplatí len 95 EUR, ak použije poukaz na zľavu v hodnote 5 EUR.

V praxi často prechádza tovar, na ktorý sa vzťahujú poukazy na zľavu, rukami niekoľkých zdaniteľných osôb (ako napr. veľkoobchodníci, distribútori a maloobchodníci), než sa dostane ku konečnému zákazníkovi. Poskytovateľovi poukazu (napríklad maloobchodníkovi) zľavu často preplatí vystaviteľ (napríklad výrobca). Môže sa stať aj to, že zákazník zaplatí bežnú cenu, ale vystaviteľ mu potom vráti peniaze („cash back“) alebo poskytne rabat. V tomto prípade vznikajú problémy pri určení správneho zdanenia.

Na základe ustálenej judikatúry SDEÚ⁵ môže v súčasnosti pôvodný vystaviteľ (veľkoobchodník alebo výrobca) odpočítať náhradu, ktorú udelil poskytovateľovi z ceny pôvodného predaja tovaru, na ktorý sa poukaz vzťahuje. V snahe zabrániť stratám dane (následné zdaniteľné osoby v reťazci nemusia upraviť svoju DPH na vstupe) sa náhrada výrobcom považuje za platbu tretej strany poskytovateľovi, ktorá sa musí pripočítať (okrem zahrnutej DPH) k základu dane na faktúre vystavenej poskytovateľom zákazníkovi. A preto v uvedenom príklade poskytovateľ vystaví zákazníkovi faktúru na sumu 100 EUR (vrátane DPH), a to aj vtedy, ak zákazník zaplatil len 95 EUR.

Stále však vznikajú problémy, ak sa tieto úpravy musia vykonať v distribučnom reťazci (čo je zložité a podniky čelia nesúladu v účtovaní DPH a pravidlách doloženia) alebo ak sa poukaz uplatní v členskom štáte, ktorý je iný než štát vystavenia poukazu. Čo sa týka konfliktu medzi

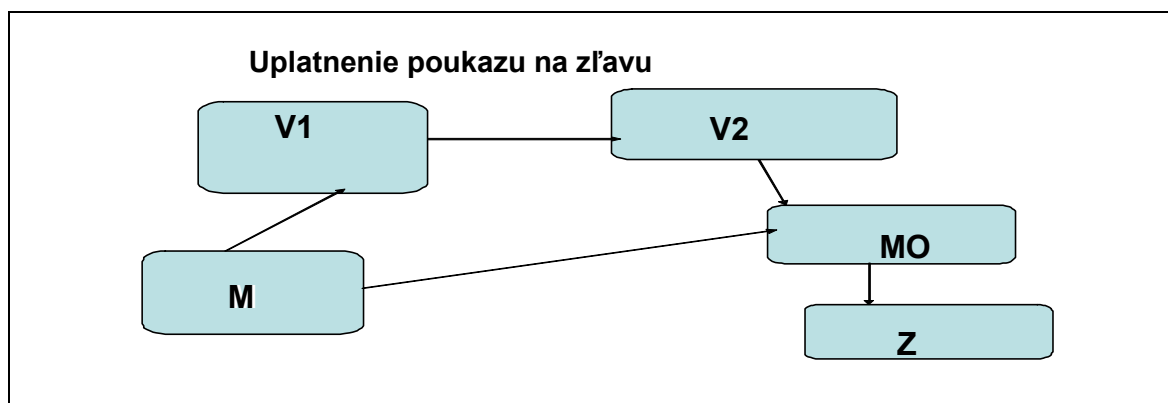
⁵ Vec C-317/94 Elida Gibbs Ltd/Commissioners of Customs and Excise [1996] ECR I-5339; Vec C-427/98 Komisia Európskych spoločenstiev/Nemecká spolková republika [2002] ECR I-8315.

právom zákazníka na odpočet (keď poukaz použije zdaniteľná osoba na tovar alebo služby, ktoré sa použijú na jeho hospodárske aktivity) a znížením základu dane výrobcovi, neexistuje ľahké riešenie. Okrem toho judikatúra nerieši výsledok v situácii, ak by vystaviteľ poukazu neuskutočnil náhradu.

Navrhuje sa preto primeraná úprava súčasnej situácie. Miesto protihodnoty tretej strany sa náhrada má naďalej považovať za protihodnotu (vrátane DPH) za poskytnutie služby vzťahujúcej sa na uplatnenie poukazu. Miesto zníženia základu dane pri prvom predaji výrobca (ktorý vystavuje poukaz) odpočíta DPH na vstupe za službu vzťahujúcu sa na uplatnenie poukazu poskytnutú poskytovateľom.

Pri bezplatných poukazoch na zľavu, ktoré sa uplatnia na dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, bude zaplatená suma znížená ako predtým o nominálnu hodnotu, čo však potom zníži základ dane v prípade dodania. Tento základ dane (plus DPH) je suma, ktorú zákazník v skutočnosti zaplatil. V rámci uvedeného príkladu to znamená, že poskytovateľ vystaví faktúru na 95 EUR (vrátane DPH). Zákazník si nikdy nemôže odpočítať vyššiu DPH, než je primerané, a neutralita sa obnoví.

Môže sa to znázorniť takto:



Spoločnosť M, výrobca, predá tovar veľkoobchodníkovi (V1) za 70 EUR. V1 ho následne predá V2 za 80 EUR, ktorý ho obratom predá maloobchodníkovi (MO) za 90 EUR (všetky sumy vrátane DPH).

MO nakoniec predá tovar konečnému zákazníkovi (Z) za 100 EUR.

Medzitým spoločnosť M distribuuje na podporu predaja bezplatný poukaz na zľavu, ktorý oprávňuje na zľavu vo výške 5 EUR, prostredníctvom novin. Jeden z týchto poukazov predloží Z, keď uskutoční svoj nákup. Toto akceptuje MO ako čiastočnú platbu a obratom požiada spoločnosť M o náhradu.

V súčasnosti si môže spoločnosť M o túto náhradu znížiť základ dane v prípade dodania veľkoobchodníkovi V1. Vykonanie takejto úpravy v distribučnom reťazci sa však považuje za nepraktické a riešením SDEÚ bolo zaobchádzať s týmito 5 EUR ako s platbou tretej strany. Je to však nedokonalé riešenie, ktoré vedie k strate dane, ak je Z zdaniteľná osoba (s právom na odpočet dane na vstupe) alebo ak reťaz dodania zahŕňa viac než jeden členský štát (s nulovou sadzbou nadobudnutia v rámci EÚ)

Na vyriešenie uvedeného sa v navrhovanom písm. e) v článku 25 považuje týchto 5 EUR za službu vzťahujúcu sa na uplatnenie poukazu, za ktorú MO vystaví faktúru spoločnosti M

(pričom suma 5 EUR zahŕňa DPH). Spoločnosť M už neupravuje základ dane pôvodného poskytnutia a Z, ktorý v skutočnosti zaplatí 95 EUR, dostane faktúru na túto sumu (všetky sumy zahŕňajú DPH).

KONZULTÁCIE SO ZAJINTERESOVANÝMI STRANAMI

O otázke zaobchádzania s DPH v prípade poukazov sa diskutovalo na seminároch Fiscalis v rokoch 2002 a 2006 so zástupcami daňových orgánov členských štátov. V roku 2006 sa následne uskutočnila verejná konzultácia, ktorej výsledky možno nájsť na adrese:

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

Z väčšiny príspevkov vyplynul záver, že problémy sa prevažne pripisujú rozličnému uplatňovaniu pravidiel DPH členskými štátmi, čo spôsobuje osobitné problémy pre operácie v rámci EÚ. Je potrebný harmonizovaný výklad súčasných pravidiel a podľa názoru respondentov si to pravdepodobne vyžaduje zmeny primárnych právnych predpisov. Právne vymedzenie poukazov na účely DPH sa vo všeobecnosti považovalo za nevyhnutné.

Vývoj v rozmanitosti poukazov spôsobil, že deliaca čiara vo vzťahu k všeobecne používaným platobným prostriedkom nie je vždy jasná alebo dôsledná. V dôsledku toho sa všeobecne usudzovalo, že neutralite zaobchádzania so systémami majúcimi rovnaké funkcie treba venovať pozornosť.

POSÚDENIE VPLYVU

Vyskytnuté problémy, ktoré sa v tejto iniciatíve riešia, sa pripisujú nedostatkom právnych predpisov, ktoré neudržiavali krok s najnovším obchodným vývojom.

Tento návrh je doplnený o posúdenie vplyvu. Uzatvára sa v ňom, že jediný realistický spôsob riešenia zistených nedostatkov je aktualizácia smernice o DPH zahrnutím nových ustanovení zameraných na poukazy.

Zvážili sa dve ďalšie možnosti: zachovanie súčasnej situácie a využitie nezáväzných právnych noriem (tzv. soft-law). Zachovanie súčasnej situácie by znamenalo, že vyskytnuté problémy by sa prenechali členským štátom na ich vyriešenie. Členské štáty by mohli zaviesť *ad hoc* riešenia alebo žiadať usmernenie od SDEÚ. Príkladom neskôr uvedeného by bolo vydanie usmernení. Na základe žiadnej z týchto možností by sa však nezabezpečila právna istota alebo právny akt upravujúci súčasné pravidlá DPH. Zistené nedostatky, najmä absencia usmernenia v smernici o DPH, ktorým by sa zaistilo jednotné zaobchádzanie v jednotlivých členských štátoch, sú v daňovej oblasti v prípadoch, kde je právna istota obzvlášť potrebná, veľmi poľutovaniahodné.

Štúdia, ktorú vykonala spoločnosť Deloitte, tvorí prílohu k posúdeniu vplyvu. Zdôvodňuje sa v nej opodstatnenosť vypracovania tohto legislatívneho návrhu z hospodárskeho hľadiska, najmä ak sa vezmú do úvahy skutočné a možné dôsledky nezhôd medzi členskými štátmi. Rovnako sa ňou potvrdilo, že poukazy na predplatené telekomunikačné služby sú zďaleka najvýznamnejšou kategóriou poukazov a rozdiely z hľadiska ich zdaňovania sú veľké. Môže to viesť k systematickému vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam, narušeniu hospodárskej súťaže alebo dokonca spôsobiť, že ekonomické využitie sa stane neatraktívnym pre daňovú neistotu.

PRÁVNE PRVKY NÁVRHU

Návrh pozostáva z niekoľkých zmien a doplnení smernice o DPH, ktoré sú zamerané na jasné vymedzenie rôznych typov poukazov a na zosúladienie zaobchádzania s nimi na účely DPH. Návrh vychádza z článku 113 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ZFEÚ).

Zásada subsidiarity

Navrhované zmeny sú potrebné na vyjasnenie pravidiel týkajúcich sa zaobchádzania s poukazmi na účely DPH a na ich zosúladienie. Tento cieľ nemožno dostatočne dosiahnuť na úrovni členských štátov.

Po prvé, príslušné pravidlá DPH sú stanovené v smernici o DPH. Tieto pravidlá možno zmeniť a doplniť len prostredníctvom legislatívneho procesu EÚ.

Po druhé, opatrením na úrovni jednotlivých členských štátov by sa nemohol dosiahnuť cieľ jednotného uplatňovania DPH z dôvodu možnosti rôzneho výkladu pravidiel. Súčasný právny predpis nie sú jasné a ich rôznorodé uplatňovanie v členských štátoch je hlavným dôvodom výskytu problémov. Vyjasnenie daňového zaobchádzania so zdaniteľným tovarom a službami dodanými za poukaz si vyžaduje zmenu a doplnenie smernice o DPH.

Rozsah pôsobnosti návrhu je obmedzený na to, čo možno dosiahnuť len právnymi predpismi EÚ. Návrh je preto v súlade so zásadou subsidiarity.

Zásada proporcionality

Zmeny a doplnenia smernice 2006/112/ES sú potrebné z dôvodu zistených problémov a mali by priniesť riešenia, prostredníctvom ktorých sa pravdepodobne splnia ciele. Tieto riešenia prispievajú k dosiahnutiu daňovej neutrality, zníženiu nákladov na dodržiavanie predpisov a odstráneniu rizika dvojitého zdanenia, takže hospodárske subjekty budú môcť rozdeľovať svoje zdroje účinnejšie. Na základe jasných pravidiel ustanovujúcich rovnaké podmienky sa znižuje rozsah možného vyhýbania sa daňovými povinnosťami a vytvára sa právna istota pre platiteľov dane i daňové správy.

Tento návrh je preto v súlade so zásadou proporcionality.

Zjednodušenie

Návrhom sa poskytne zjednodušenie, a to kategorizáciou a jasným vymedzením rôznych typov poukazov, zjednotením daňového zaobchádzania v rámci každého typu poukazov a zvýšením neutrality v prípade poukazov na zľavu.

Výber nástrojov

Navrhovaným nástrojom je smernica. Iné prostriedky by neboli primerané, keďže zaobchádzanie s poukazmi na účely DPH sa dotýka niekoľkých článkov smernice o DPH. Uvedené ciele možno preto dosiahnuť len zmenou a doplnením smernice.

Tabuľka zhody

Od členských štátov sa vyžaduje, aby Komisii oznámili znenie vnútroštátnych ustanovení transponujúcich smernicu, ako aj jeden alebo viacero dokumentov vysvetľujúcich vzťah

medzi prvkami tejto smernice a zodpovedajúcimi časťami vnútroštátnych transpozičných nástrojov. Požiadavka takýchto dokumentov je oprávnená a primeraná, čo sa týka tejto smernice, keďže pomôže pri zabezpečovaní toho, že platitelia dane budú mať jasno v otázke svojich práv a povinností pri plneniach zahŕňajúcich poukazy, najmä ak sa to týka operácií v rámci EÚ.

4. VPLYV NA ROZPOČET

Návrh nemá žiadny vplyv na rozpočet Európskej únie.

5. PODROBNÉ OBJASNENIE NÁVRHU

Článok 25

Písmeno d)

V prípade VÚP, ktoré prechádzajú distribučným reťazcom, by malo byť uplatňovanie DPH na marže alebo poplatky stanovené alebo prijaté distribútorom jasné a jednotné. Na tento účel by sa malo osobitne ustanoviť, že to predstavuje zdaniteľné poskytnutie služieb.

Písmeno e)

Cieľom písmena e) je zabezpečiť to, že ak poukaz oprávňujúci na uplatnenie zľavy alebo rabatu sa vystaví bezplatne a je uplatnený u zdaniteľnej osoby inej než vystaviteľ, a ktorá dostane od vystaviteľa náhradu, má sa táto operácia považovať za poskytnutie služby poskytovateľom vystaviteľovi. Zabezpečí sa tým, že základ dane spolu s DPH bude na faktúre, ktorú vystavil poskytovateľ, zodpovedať skutočnej sume, ktorú zaplatil zákazník/zdaniteľná osoba.

Článok 28

Tento článok sa mení a dopĺňa s cieľom zamedziť nadmernej administratívnej záťaži v rámci reťazového plnenia zahŕňajúceho VÚP.

VÚP sa nezdaňujú pri zmene ich držiteľa, ale len pri ich uplatnení. Bez tohto vysvetlenia by existovalo riziko, že ak sa poukaz uplatní a je známa sadzba DPH, môže vzniknúť potreba vykonať zodpovedajúce úpravy vo vzťahu k všetkým predchádzajúcim fázam distribučného reťazca (na sadzbu použiteľnú na tovar alebo služby, na ktoré sa uplatnil poukaz).

Takéto neskoré a retroaktívne úpravy DPH by boli nadmerne prácne a odradili by podniky, pričom by sa v skutočnosti nevytvoril žiaden nový príjem z daní (pri predpoklade, že v rámci každej fázy sa DPH na vstupe vráti). Aby sa tomu zamedzilo, DPH by sa nemala uplatňovať na dodanie poukazu v reťazci, ale len na konečné plnenie pri jeho uplatnení.

Toto ustanovenie sa má vykladať v spojitosti s ustanovením článku 25, v ktorom sa stanovuje, že marža za distribúciu VÚP sa zdaňuje osobitne ako nezávislá služba. Dôsledkom týchto dvoch ustanovení je, že príslušný tovar alebo služby, na ktorých získanie oprávňuje VÚP, sa zdaňujú v čase uplatnenia poukazu, t.j. na správnom mieste v správnom čase, pričom marža distribútora sa zdaňuje ako služba zakaždým, keď sa poskytne, t.j. zakaždým, keď VÚP zmení držiteľa.

Článok 30a

Ako už bolo vysvetlené, v tomto článku sa vymedzujú poukazy a ohraničujú sa ich funkcie s cieľom rozlíšiť poukazy od všeobecnejších platobných systémov. Rozdiel medzi JÚP a VÚP spočíva v tom, či je poskytnutá dostatočná istota na uloženie dane v čase vystavenia poukazu, alebo či je nevyhnutné čakať, kým sa tovar nedodá alebo služby neposkytnú. V prípade JÚP by mala existovať istota v otázke totožnosti strany, ktorá plní povinnosť dodania, ktorá je obsiahnutá v poukaze.

Poukazy iné než tie, ktoré boli vystavené za protihodnotu, majú z hľadiska VAT špecifické dôsledky, s ktorými sa zaobchádza oddelene.

Článok 30b

V tomto článku sa stanovuje, že ak poukaz poskytuje právo na dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, splnenie tohto práva a následné dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb sú prepojené a považujú sa za jediné plnenie.

Keďže zdanenie tohto jediného plnenia je také isté ako to, ktoré by sa uplatnilo vtedy, keby sa tovar alebo služby nedodali na základe použitia poukazu, miesto dodania a uplatniteľná sadzba by sa mali určiť podľa dodaného tovaru alebo poskytnutých služieb. Z tohto článku takisto vyplýva, že VÚP sa zdaňujú pri ich uplatnení. JÚP sa zdaňujú pri predaji (pozri článok 65).

Aby sa predišlo nedorozumeniu je takisto nevyhnutné zabezpečiť, aby sa používanie poukazu v plnení, ktoré patrí do osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie, neprekrývalo s pravidlami tejto úpravy.

Článok 65

Predmetom odseku vloženého do tohto článku je daňová povinnosť týkajúca sa JÚP. Podobne ako pri platbách na účet tu vzniká povinnosť DPH pri prijatí platby a uplatňuje sa na prijatú sumu.

Článok 66

Tento článok sa mení a dopĺňa s cieľom zamedziť členským štátom odchyliť sa v prípade JÚP od článku 65. V opačnom prípade by sa daňová povinnosť týkajúca sa JÚP mohla aj naďalej odlišovať v rámci členských štátov, prípadne by mohlo nastať dvojité zdanenie či nezdanenie.

Článok 74a

Tento článok sa zaoberá základom dane v prípade dodávok zahŕňajúcich VÚP vrátane prípadu, ak sa VÚP uplatní čiastočne. Takisto sa v ňom zavádza pojem „nominálna hodnota“, ktorá je kľúčová pri zavedení poriadku v zdaňovaní, najmä pre operácie v rámci EÚ, keďže sa ňou zabezpečuje, že hodnota VÚP je od začiatku do konca distribučného reťazca konštantná.

Nominálna hodnota sa vymedzuje (v článku 74a ods. 2) ako všetko, čo vystaviteľ poukazu zaň dostal alebo čo má dostať. Je to potrebné na zohľadnenie hodnoty distribučnej služby, ktorú poskytol distribútor (buď hlavný zodpovedný alebo komisionár) VÚP v predajnom reťazci. Marža distribútora sa má v prípade zdaneného poskytnutia distribučnej služby (pozri článok 25) pokladať za protihodnotu (vrátane sumy DPH).

Nominálna hodnota VÚP zahŕňa DPH. Suma zahrnutej DPH bude známa až pri uplatnení poukazu, keď bude na základe uplatniteľnej sadzby DPH na tovar alebo služby, na ktoré sa má uplatniť poukaz, možné rozdeliť nominálnu hodnotu na sumu DPH a základ dane.

V prípade, ak zákazník zaplatil viac, než je nominálna hodnota, znamená to, že distribútor zvýšil maržu a zákazník by potom mal právo na samostatnú faktúru za tento rozdiel (čo však zrejme nebude premietnuté do faktúry za poskytnutie). Ak zákazník zaplatil menej, než je nominálna hodnota, môže to znamenať, že distribútor utrpel stratu, ale v žiadnom prípade sa protihodnota, ktorú dostal vystaviteľ, nemení.

Článok 74b

V tomto článku sa stanovuje výpočet marže distribútora v prípade dodávok zahŕňajúcich VÚP. V tejto súvislosti je základ dane poskytnutej distribučnej služby vyrovnávacie číslo – vypočítané ako rozdiel medzi nominálnou hodnotou VÚP a skutočnou sumou zaplatenou nadobúdateľom.

Celková suma dane za distribučné služby je konštantná, bez ohľadu na počet strán v predajnom reťazci. V prípade, že je zapojený viac než jeden distribútor, celková suma dane za distribučné služby sa rozdelí medzi distribútorov (pozri príklad s distribúciou VÚP).

Článok 74c

Keďže bezplatný poukaz na zľavu sa už nemá považovať za protihodnotu tretej strany za dodanie, je potrebné objasniť, ako sa určuje a vyčísluje základ dane pre službu vzťahujúcu sa na uplatnenie poukazu zavedenej v článku 25 písm. e).

Článok 169

Odsek zahrnutý do tohto článku zaisťuje súlad s nárokom na odpočet.

Ak vystaviteľ VÚP umožňuje uplatnenie poukazu v rámci zdaniteľných plnení, v článku 168 sa stanovuje, že si môže odpočítať splatnú DPH alebo DPH zaplatenú vo vzťahu k vystaveniu tohto poukazu. S cieľom zabezpečiť rovnaké podmienky by sa malo v prípade, ak osoba odlišná od vystaviteľa vymení VÚP v rámci plnení oprávňujúcich na odpočet dane, objasniť, že vystaviteľ si ponecháva právo na odpočet splatnej DPH alebo DPH zaplatenej za výdavky spojené s vystavením poukazu. Môže to zahŕňať náklady na tlač alebo kódovanie.

Toto ustanovenie je potrebné vtedy, keď uplatnenie VÚP umožňuje osoba odlišná od vystaviteľa. Následná náhrada zo strany vystaviteľa v prospech poskytovateľa je mimo rozsahu dane. Bez tohto ustanovenia by si vystaviteľ nemohol udržať právo na odpočet.

Článok 193

V odseku, ktorý sa má zahrnúť do tohto článku, sa objasňuje, že je to vždy poskytovateľ VÚP, ktorý vykonáva zdaniteľné dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, a je preto osobou povinnou odviesť DPH. Je to významné vtedy, ak vystaviteľ a poskytovateľ poukazu nie je tá istá osoba. Len poskytovateľ vie, čo sa dodalo a kedy a kde sa toto dodanie uskutočnilo.

Článok 272

Cieľom zmien tohto článku je zabezpečiť, aby informácie o cezhraničnom poskytnutí služieb vrátane tých, ktoré sa vzťahujú na poukazy, dostali všetky členské štáty, v ktorých je daň splatná, na zabezpečenie možnosti správneho posúdenia a výberu DPH na ich území. Vo všetkých členských štátoch by sa mali jednotne uplatňovať predovšetkým povinnosti zdaniteľných osôb identifikovaných pre DPH a na doplnenie súhrnných výkazov.

Návrh

SMERNICA RADY,

ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pokiaľ ide o zaobchádzanie s poukazmi

RADA EURÓPSKEJ ÚNIE,

so zreteľom na Zmluvu o fungovaní Európskej únie, a najmä na jej článok 113,

so zreteľom na návrh Európskej komisie,

po postúpení návrhu legislatívneho aktu národným parlamentom,

so zreteľom na stanovisko Európskeho parlamentu⁶,

so zreteľom na stanovisko Európskeho hospodárskeho a sociálneho výboru⁷,

konajúc v súlade s mimoriadnym legislatívnym postupom,

keďže:

- (1) V smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty⁸ sa ustanovujú pravidlá času a miesta dodania tovaru a poskytnutia služieb, základu dane, vzniku daňovej povinnosti (DPH) a nároku na odpočet. Tieto pravidlá však nie sú dostatočne jasné alebo podrobné na zabezpečenie súladu pri zdaňovaní plnení zahŕňajúcich poukazy, a to až do takej miery, že to má nepriaznivý vplyv na riadne fungovanie vnútorného trhu.
- (2) S cieľom zabezpečiť spoľahlivé a jednotné zaobchádzanie, zabrániť nezrovnalostiam, narušeniu hospodárskej súťaže, dvojitému zdaneniu alebo nezdaneniu a obmedziť riziko vyhýbania sa daňovým povinnostiam je nutné zaviesť špecifické pravidlá, ktoré by sa vzťahovali na zaobchádzanie s poukazmi na účely DPH.
- (3) S cieľom jednoznačne určiť, čo je poukaz na účely DPH, a odlíšiť poukazy od platobných nástrojov je nevyhnutné vymedziť pojem poukazy, ktoré môžu mať fyzickú alebo elektronickú podobu, a stanoviť ich základné charakteristiky, najmä povahu nároku spojeného s poukazom a povinnosti, ktoré na seba prevzal vystaviteľ poukazu.

⁶ Ú. v. EÚ C , , s. .

⁷ Ú. v. EÚ C , , s. .

⁸ Ú. v. EÚ L 347, 11.12.2006, s. 1.

- (4) Daňové zaobchádzanie s plneniami spojenými s poukazmi je závislé od špecifických charakteristík poukazu. Je preto nevyhnutné rozlišovať medzi rôznymi typmi poukazov a v právnych predpisoch Únie stanoviť rozlišovacie prvky.
- (5) Právo na tovar alebo služby alebo na získanie zľavy je obsiahnuté v povahe poukazu. Toto právo možno prenášať z jednej osoby na druhú, než sa poukaz nakoniec uplatní. Aby sa zabránilo riziku dvojitého zdanenia, v prípade, že sa služba zodpovedajúca tomuto právu zdaňuje, je potrebné ustanoviť, že postúpenie tohto práva a výmena tovaru alebo služieb by sa mali považovať za jediné plnenie.
- (6) Dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb môže zahŕňať priamu platbu alebo byť spojené s poukazom. Na zabezpečenie neutrality pri zaobchádzaní s týmito plneniami by sa mala daň na jediné plnenie určiť na základe tovaru, ktorý bol dodaný za poukaz, resp. služieb, ktoré boli poskytnuté za poukaz.
- (7) V rámci úpravy zdaňovania prirážky pre cestovné kancelárie sa ustanovuje, že zdanenie sa uskutoční v členskom štáte, v ktorom je cestovná kancelária zriadená. V snahe zabrániť zmene miesta zdanenia by sa malo stanoviť, že na tovar dodaný, resp. služby poskytnuté výmenou za tieto poukazy sa aj naďalej vzťahuje táto úprava.
- (8) Poukazy často distribuuje sprostredkovateľ alebo prechádzajú cez distribučnú reťaz založenú na nákupe a následných opätovných predajoch. S cieľom zachovať neutralitu je nevyhnutné, aby výška DPH, ktorá sa má zaplatiť za tovar dodaný, resp. služby poskytnuté za poukaz, zostala nedotknutá. Na zaistenie uvedeného by sa mala hodnota viacúčelového poukazu pevne stanoviť pri jeho vystavení.
- (9) Ak poukazy distribuuje zdaniteľná osoba konajúca vo svojom mene, ale na účet inej osoby, predpokladalo by sa, že zdaniteľná osoba sama prijala a poskytla poukazy. Ak by distribúcia zahŕňala viacúčelové poukazy, v prípade ktorých sa zdanenie uskutoční len pri uplatnení poukazu, malo by to za následok úpravy vo všetkých fázach distribučného reťazca, pričom by sa nevytvoril žiaden nový príjem z daní, alebo len malý. S cieľom zamedziť nadmernej administratívnej záťaži by sa zdaniteľná osoba distribujúca takéto poukazy nemala posudzovať ako osoba, ktorá sama dostala a poskytla poukaz.
- (10) Je potrebné objasniť zdanenie plnení spojených s distribúciou viacúčelových poukazov. Ak sa takéto poukazy zakúpia s nižšou hodnotou, aby sa ďalej predali za vyššiu cenu, distribučná služba by sa mala zdaňovať na základe marže zdaniteľnej osoby.
- (11) Poukazy môžu zahŕňať cezhraničné dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb. Ak by sa daňová povinnosť medzi jednotlivými členskými štátmi odlišovala, výsledkom by mohlo byť dvojité zdanenie alebo nezdanenie. V snahe zabrániť takejto situácii by sa nemala umožniť žiadna odchýlka od pravidla, podľa ktorého daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb.
- (12) Ak sa platba uskutoční na účet pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, DPH je však splatná z prijatej sumy. Malo by sa objasniť, že to takisto zahŕňa platby uskutočnené za poukazy obsahujúce právo na dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ak je miesto a výška zdanenia známe (jednoúčelové poukazy). V prípade iných poukazov (viacúčelové poukazy) by daňová povinnosť mala vzniknúť až pri uplatnení poukazu.

- (13) Niektoré poukazy umožňujú poskytnutie zľavy na dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb. Keďže zníženie ceny sa používa najmä na propagáciu tovaru alebo služieb vystaviteľa poukazu, je primerané stanoviť, aby umožnenie uplatnenia poukazu u dodávateľa tovaru alebo služieb predstavovala službu, ktorú poskytol vystaviteľovi.
- (14) S cieľom dodržať zásadu neutrality v prípade, ak sa zníženie ceny tovaru alebo služieb poskytne výmenou za poukaz, základ dane propagačnej služby, ktorú poskytol poskytovateľ vystaviteľovi poukazu, by mala tvoriť náhrada, ktorú prijal poskytovateľ.
- (15) Ak sa tovar dodaný alebo služby poskytnuté na základe uplatnenia poukazu zdania, zdaniteľná osoba má nárok na odpočet DPH vzniknutej na nákladoch vo vzťahu k vystaveniu poukazu. Malo by sa objasniť, že táto suma DPH je odpočítateľná aj vtedy, ak tento tovar/služby dodá/poskytne osoba odlišná od vystaviteľa poukazu.
- (16) Pri vystavení, distribúcii a uplatnení poukazu môže zohrávať úlohu niekoľko zdaniteľných osôb, ale v prípade viacúčelových poukazov len poskytovateľ poukazu vie, čo sa dodalo alebo poskytlo, kedy a kde. Na zabezpečenie správneho zaplatenia sumy DPH by mal byť poskytovateľ vo všetkých prípadoch osobou povinnou zaplatiť DPH daňovým orgánom za tovar/služby nakoniec dodaný/poskytnuté.
- (17) Ak distribúcia alebo uplatnenie samotného poukazu vedie k samostatnému poskytnutiu služieb odlišujúcich sa od tovaru alebo služieb získaných za poukaz, a táto dodávka alebo poskytnutie je cezhraničné, je dôležité, aby sa splnili daňové povinnosti v záujme zabezpečenia správneho uplatnenia a výberu splatnej DPH.
- (18) Keďže členské štáty nemôžu dostatočne dosiahnuť ciele opatrení, ktoré sa majú vykonať, teda zjednodušenie, modernizácia a harmonizácia predpisov o dani z pridanej hodnoty vzťahujúcich sa na poukazy, a preto sa lepšie dosiahnu na úrovni Únie, môže Únia prijať opatrenia v súlade so zásadou subsidiarity podľa článku 5 Zmluvy o Európskej únii. V súlade so zásadou proporcionality podľa uvedeného článku táto smernica neprekračuje rámec nevyhnutný na dosiahnutie týchto cieľov.
- (19) V súlade so spoločným politickým vyhlásením členských štátov a Komisie k vysvetľujúcim dokumentom z 28. septembra 2011⁹ sa členské štáty v odôvodnených prípadoch zaviazali pripojiť k oznámeniu o ich opatreniach na transpozíciu jeden alebo viacero dokumentov vysvetľujúcich vzťah medzi zložkami smernice a zodpovedajúcimi časťami vnútroštátnych nástrojov transpozície. Pokiaľ ide o túto smernicu, zákonodarca považuje postúpenie takýchto dokumentov za opodstatnené.
- (20) Smernica 2006/112/ES by sa preto mala zodpovedajúcim spôsobom zmeniť a doplniť,

PRIJALA TÚTO SMERNICU:

Článok 1

Smernica 2006/112/ES sa mení a dopĺňa takto:

- (1) V článku 25 sa dopĺňajú tieto písmená d) a e):

⁹ Ú. v. EÚ C 369, 17.12.2011, s. 14.

- „ d) distribúcia viacúčelového poukazu zdaniteľnou osobou odlišnou od vystaviteľa poukazu, ak táto zdaniteľná osoba dostala poukaz od vystaviteľa poukazu alebo od inej zdaniteľnej osoby konajúcej vo vlastnom mene za cenu, ktorá je nižšia než nominálna hodnota;
- e) umožnenie uplatnenia bezplatného poukazu na zľavu, ak zdaniteľná osoba dodávajúca tovar alebo poskytujúca služby, na ktoré sa vzťahuje poukaz, dostane od vystaviteľa protihodnotu.“

(2) V článku 28 sa dopĺňa tento odsek:

„Prvý odsek sa však neuplatňuje, ak sa zdaniteľná osoba zúčastňuje na poskytnutí viacúčelového poukazu.“

(3) V hlave IV „Zdaniteľné transakcie“ sa vkladá táto kapitola 5:

„Kapitola 5

Spoločné ustanovenia pre kapitoly 1 a 3

Článok 30a

1. „Poukaz“ je nástroj zahŕňajúci právo na dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, alebo na získanie zľavy z ceny alebo rabatu v súvislosti s dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, a ak existuje zodpovedajúca povinnosť toto právo naplniť.

„Jednoúčelový poukaz“ je poukaz zahŕňajúci právo na dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ak je v čase vystavenia poukazu známa totožnosť dodávateľa tovaru/poskytovateľa služieb, miesto dodania tovaru/poskytnutia služieb a platná sadzba DPH pre tento tovar alebo služby.

„Viacúčelový poukaz“ je každý poukaz odlišný od poukazu na zľavu alebo rabat, ktorý nepredstavuje jednoúčelový poukaz.

„Poukaz na zľavu“ je poukaz zahŕňajúci právo na zľavu z ceny alebo rabat v súvislosti s dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb.

2. Platobná služba v zmysle smernice 2007/64/ES sa nepovažuje za poukaz.

Článok 30b

Poskytnutie poukazu, ktorý zahŕňa právo na dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, a následné dodanie tohto tovaru alebo poskytnutie služieb sa považujú za jediné plnenie.

Toto jediné plnenie sa posudzuje rovnako ako dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré by sa uskutočnili bez použitia poukazu.

Ak poukaz zahŕňa právo na dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje úprava zdaňovania prirážky pre cestovné kancelárie, dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb sa posudzuje na účely DPH v súlade s pravidlami tejto úpravy.“

- (4) Článok 65 sa nahrádza takto:

„Článok 65

Ak sa má platba uskutočniť na účet pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, vrátane platby za jednocelový poukaz, daňová povinnosť vzniká v momente prijatia platby na základe prijatej sumy.“

- (5) V článku 66 sa druhý odsek nahrádza takto:

„Odchýlka ustanovená v prvom odseku sa však neuplatňuje na platby, ktoré sa uskutočnia na základe poukazu, alebo na poskytnutie služieb, za ktoré je povinný zaplatiť DPH zákazník podľa článku 196.“

- (6) Vkladajú sa tieto články 74a, 74b a 74c:

„Článok 74a

1 Základ dane pre dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré sa uskutočnili uplatnením si viacúčelového poukazu, sa rovná nominálnej hodnote tohto poukazu, alebo v prípade čiastočného uplatnenia tej časti nominálnej hodnoty, ktorá zodpovedá čiastočnému uplatneniu tohto poukazu, po odpočítaní sumy DPH vzťahujúcej sa na tovar alebo služby, na ktoré sa uplatnil poukaz.

2 Nominálna hodnota viacúčelového poukazu zahŕňa všetko, čo tvorí protihodnotu, vrátane sumy DPH, ktorú vystaviteľ poukazu dostal alebo má dostať.

Článok 74b

V súvislosti s poskytnutím distribučných služieb podľa článku 25 písm. d) sa základ dane rovná rozdielu medzi nominálnou hodnotou poukazu a zaplatenou kúpnu cenou po odpočítaní sumy DPH vzťahujúcej sa na poskytnutú distribučnú službu.

Článok 74c

V súvislosti s poskytnutím služieb vzťahujúcich sa na uplatnenie poukazu podľa článku 25 písm. e) sa základ dane rovná zníženiu ceny, ktoré bolo poskytnuté zákazníkovi a ktoré uhradil vystaviteľ, po odpočítaní sumy DPH vzťahujúcej sa na poskytnutú službu vzťahujúcu sa na uplatnenie poukazu.“

- (7) V článku 169 sa dopĺňa toto písmeno d):

„ d) plnenia súvisiace so zaplatením protihodnoty vystaviteľom poukazu v prospech zdaniteľnej osoby dodávajúcej tovar alebo poskytujúcej služby, na ktoré sa

vzťahuje poukaz, ak dodaný tovar alebo poskytnuté služby oprávňujú na odpočet.“

(8) V článku 193 sa dopĺňa tento odsek:

„Ak jediné plnenie podľa článku 30b tvorí poskytnutie viacúčelového poukazu a následné dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, má sa za to, že poskytovateľ uskutočnil zdaniteľné poskytnutie.“

(9) Článok 272 sa mení a dopĺňa takto:

a) v odseku 1 sa písmeno b) nahrádza takto:

„b) zdaniteľné osoby, ktoré neuskutočňujú žiadne z týchto plnení:

(i) tie, ktoré sú uvedené v článkoch 20, 21, 22, 33, 36, 138 a 141;

(ii) tie, ktoré sú uvedené v článku 44, ale len ak má DPH zaplatiť zákazník podľa článku 196;“

b) odsek 2 sa nahrádza takto:

“2. Ak členské štáty využijú možnosť ustanovenú v písmene d) alebo e) prvého pododseku odseku 1, musia prijať opatrenia potrebné na zabezpečenie správneho uplatňovania prechodnej úpravy zdaňovania plnení v rámci Spoločenstva.“

Článok 2

1. Členské štáty prijímú a uverejnia najneskôr do 1. januára 2014 zákony, iné právne predpisy a správne opatrenia potrebné na dosiahnutie súladu s touto smernicou. Komisii bezodkladne oznámia znenie týchto ustanovení.

Tieto ustanovenia sa uplatňujú od 1. januára 2015.

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 hlavných ustanovení vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré prijímú v oblasti pôsobnosti tejto smernice.

Článok 3

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

Článok 4

Táto smernica je určená členským štátom.

V Bruseli

*Za Radu
predseda*