ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Βρυξέλλες, 10.5.2012
COM(2012) 206 final

2012/0102 (CNS)

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά την αντιμετώπιση των κουπονιών

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

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ

1. ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ

Αιτιολόγηση και στόχοι της πρότασης

Ούτε η έκτη οδηγία για τον ΦΠΑ[1] ούτε η οδηγία για τον ΦΠΑ[2] προβλέπει κανόνες για την αντιμετώπιση των συναλλαγών που αφορούν κουπόνια. Η χρήση κουπονιού σε φορολογητέα συναλλαγή μπορεί να έχει συνέπειες για το φορολογητέο ποσό, τον χρόνο της συναλλαγής και ακόμη, σε ορισμένες περιπτώσεις, τον τόπο φορολόγησης. Ωστόσο, η αβεβαιότητα σχετικά με την ορθή φορολογική αντιμετώπιση μπορεί να αποτελέσει πρόβλημα για τις διασυνοριακές συναλλαγές και για τις αλυσιδωτές συναλλαγές που πραγματοποιούνται στην εμπορική διανομή των κουπονιών.

Η απουσία κοινών κανόνων έχει υποχρεώσει τα κράτη μέλη να αναπτύξουν τις δικές τους, αναπόφευκτα ασυντόνιστες, λύσεις. Οι προκύπτουσες αναντιστοιχίες στη φορολογία προκαλούν προβλήματα, όπως περιπτώσεις διπλής φορολόγησης ή μη φορολόγησης, αλλά παράλληλα συμβάλλουν και στη φοροδιαφυγή και δημιουργούν εμπόδια στην επιχειρηματική καινοτομία. Επιπλέον, η αυξημένη λειτουργικότητα των κουπονιών έχει καταστήσει τη διάκριση μεταξύ κουπονιών και πιο γενικευμένων μέσων πληρωμής λιγότερο σαφή.

Ο κόσμος έχει προχωρήσει από την εποχή που είχαν θεσπισθεί οι κοινοί κανόνες για τον ΦΠΑ το 1977, και η όλο και μεγαλύτερη χρήση κουπονιών είναι μία από τις πολλές αλλαγές που έχουν μεταμορφώσει τον τρόπο με τον οποίο ασκούνται οι επιχειρηματικές δραστηριότητες, εισάγοντας περιπλοκότητες οι οποίες δεν είχαν προβλεφθεί τότε.

Έχει επανειλημμένα ζητηθεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) να εξηγήσει τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να εφαρμόζονται οι οδηγίες για τον ΦΠΑ σε τέτοιες περιπτώσεις. Για τα κουπόνια, αυτή η διαδικασία έχει προσφέρει ορισμένες κατευθύνσεις, αλλά έχει αφήσει άλλα προβλήματα άλυτα. Στόχος της παρούσας πρότασης είναι να αντιμετωπίσει τα ζητήματα μέσω της αποσαφήνισης και της εναρμόνισης των κανόνων της νομοθεσίας της ΕΕ σχετικά με την αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ.

Γενικό πλαίσιο

Η παρούσα νομοθετική πρόταση φιλοδοξεί να εξασφαλίσει σαφήνεια. Αυτό θα πρέπει να επεκταθεί στις φορολογικές συνέπειες των διαφόρων ειδών κουπονιών τη στιγμή της έκδοσης, της διανομής ή εξόφλησής τους, είτε στο εσωτερικό ενός κράτους μέλους είτε σε πράξεις που εκτείνονται σε περισσότερα από ένα κράτη μέλη.

---

[1] Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ L 145 της 13.6.1977, σ. 1) («η έκτη οδηγία για τον ΦΠΑ»).

[2] Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347 της 11.12.2006, σ. 1) («η οδηγία για τον ΦΠΑ»), η οποία αντικατέστησε την έκτη οδηγία για τον ΦΠΑ από την 1η Ιανουαρίου 2007.

Τι είναι το κουπόνι;

Για τους σκοπούς των κανόνων για τον ΦΠΑ, το κουπόνι είναι ένα μέσο που δίνει στον κάτοχό του το δικαίωμα σε αγαθά ή υπηρεσίες ή το δικαίωμα να λάβει έκπτωση ή επιστροφή σε σχέση με την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών. Ο εκδότης αναλαμβάνει την υποχρέωση να παράσχει αγαθά ή υπηρεσίες, να κάνει έκπτωση ή να καταβάλει επιστροφή χρηματικού ποσού.

Το κουπόνι μπορεί να είναι σε ηλεκτρονική ή υλική μορφή και, γενικά, έχει έναν ορισμένο εμπορικό ή διαφημιστικό στόχο, ο οποίος μπορεί να είναι η προώθηση της παροχής συγκεκριμένων αγαθών ή υπηρεσιών ή η επίσπευση της πληρωμής για συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες. Με άλλα λόγια, το κουπόνι αποσκοπεί στην ανάπτυξη της αγοράς για αγαθά και υπηρεσίες, στην εδραίωση εμπιστοσύνης στους πελάτες ή στη διευκόλυνση της διαδικασίας πληρωμής. Οι στόχοι αυτοί βοηθούν να γίνει διάκριση μεταξύ του κουπονιού και άλλων μέσων όπως οι ταξιδιωτικές επιταγές, στόχος των οποίων είναι μόνο η πραγματοποίηση πληρωμών.

Οποιοδήποτε μέσο του οποίου σκοπός είναι απλώς η πραγματοποίηση πληρωμών δεν περιλαμβάνεται στον ορισμό του κουπονιού για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Για τις υπηρεσίες καθαρά πληρωμής εφαρμόζονται άλλοι κανόνες ΦΠΑ.

Υπάρχουν διάφορα είδη κουπονιών. Ορισμένα εκδίδονται έναντι τιμήματος, και έτσι μπορούν να φορολογούνται είτε κατά την πώληση είτε κατά την εξόφλησή τους, ανάλογα με την προσέγγιση του κάθε κράτους μέλους. Το κουπόνι μπορεί επίσης να χορηγείται ατελώς και να δίνει στον κάτοχό του το δικαίωμα παροχής αγαθών ή υπηρεσιών χωρίς περαιτέρω χρέωση. Μια τέτοια παροχή μπορεί να θεωρηθεί επιχειρηματικό δώρο. Ένα εκπτωτικό κουπόνι που χορηγείται ατελώς και το οποίο παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα να έχει έκπτωση σε μεταγενέστερη συναλλαγή μπορεί να θεωρηθεί απλώς ως υποχρέωση μείωσης της τιμής.

Ωστόσο, το δικαίωμα έκπτωσης για όλες τις αγορές σε ένα ορισμένο χρονικό διάστημα, ακόμη και αν χορηγείται έναντι τιμήματος, δεν θεωρείται εν προκειμένω ότι είναι κουπόνι, επειδή το εν λόγω δικαίωμα είναι ανεξάρτητο από τις αγοραστικές συναλλαγές. Ο ανοικτός χαρακτήρας ενός τέτοιου δικαιώματος (ακόμη και αν έχει χρονικό περιορισμό) είναι διαφορετικός από το εκπτωτικό κουπόνι, στο οποίο το δικαίωμα είναι εφάπαξ και αφορά συγκεκριμένη παροχή. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι μια τέτοια υπηρεσία δεν θα φορολογηθεί.

Σε ποια ζητήματα σχετικά με τη σημερινή αντιμετώπιση των κουπονιών χρειάζεται να δοθεί προσοχή;

Ανακύπτει ένα βασικό ζήτημα όταν οι συναλλαγές που συνδέονται με ένα κουπόνι θα πρέπει να φορολογηθούν. Χωρίς κοινούς κανόνες, οι πρακτικές που εφαρμόζονται στα κράτη μέλη δεν είναι συντονισμένες. Ορισμένα κράτη μέλη φορολογούν τα συνηθέστερα είδη κουπονιών κατά την έκδοσή τους, ενώ άλλα κατά την εξόφλησή τους. Το γεγονός αυτό προκαλεί αβεβαιότητα στις επιχειρήσεις, ιδίως σε εκείνες που επιθυμούν να αξιοποιήσουν τις ευκαιρίες που προσφέρει η κοινή αγορά. Όταν ένα κουπόνι εκδίδεται σε ένα κράτος μέλος και χρησιμοποιείται σε ένα άλλο κράτος μέλος, οι πρακτικές επιπτώσεις στη φορολογία περιλαμβάνουν τη διπλή φορολόγηση και τη μη φορολόγηση.

Πρέπει να αποσαφηνιστεί η διαχωριστική γραμμή μεταξύ των κουπονιών (όπου αναφέρονται εν προκειμένω οι κανόνες για τον ΦΠΑ) και της ανάπτυξης καινοτόμων συστημάτων

πληρωμής (των οποίων η αντιμετώπιση του ΦΠΑ εξετάζεται αλλού στην οδηγία για τον ΦΠΑ) .

Τα κουπόνια φθάνουν συχνά στα χέρια των καταναλωτών μέσω μιας αλυσίδας διανομέων (κυρίως τα προπληρωμένα κουπόνια τηλεπικοινωνιών). Και σ' αυτή την περίπτωση, η απουσία κοινών κανόνων έχει οδηγήσει σε ένα συνονθύλευμα προσεγγίσεων, το οποίο μερικές φορές ενσωματώνει τοπικές ρυθμίσεις με ευνοϊκούς όρους, πράγμα που λειτουργεί ως εμπόδιο στην ανάπτυξη ενδοενωσιακών επιχειρηματικών προτύπων.

Τα εκπτωτικά κουπόνια μπορεί να προβλέπουν χρηματική επιστροφή από έναν παραγωγό ή διανομέα (ο οποίος εκδίδει εκπτωτικά κουπόνια) σε έναν λιανοπωλητή, ως αντιστάθμιση για τη μείωση τιμής που έγινε σε πελάτη έναντι εκπτωτικού κουπονιού. Οι ισχύοντες κανόνες, όπως ερμηνεύονται από το ΔΕΕ, είναι επαχθείς και δύσκολο να εφαρμοστούν στην πράξη. Μια καλύτερη προσέγγιση θα ήταν εξαιρετικά χρήσιμη.

2. ΠΟΙΕΣ ΛΥΣΕΙΣ ΠΡΟΤΕΙΝΟΝΤΑΙ;

Για την επίλυση των προβλημάτων αυτών εξετάζονται τροποποιήσεις στην οδηγία για τον ΦΠΑ. Οι εν λόγω τροποποιήσεις αφορούν πέντε σημεία:

1. Ορισμός των κουπονιών για τους σκοπούς του ΦΠΑ

Το πρώτο βήμα είναι να αποσαφηνιστεί τι είναι το κουπόνι για τους σκοπούς του ΦΠΑ. Αυτό απαιτεί ένα νέο άρθρο 30α. Η οδηγία για τον ΦΠΑ πρέπει να είναι σαφής σχετικά με το ποια κουπόνια πρέπει να φορολογούνται κατά την έκδοσή τους και ποια πρέπει να φορολογούνται κατά την εξόφλησή τους. Τα πρώτα περιγράφονται ως «κουπόνια συγκεκριμένου σκοπού» (ΚΣΣ), ενώ τα δεύτερα ως «κουπόνια πολλαπλών σκοπών» (ΚΠΣ). Η διάκριση αυτή εξαρτάται από το κατά πόσον οι πληροφορίες είναι διαθέσιμες για τη φορολόγηση κατά την έκδοση ή αν, λόγω του ότι η τελική χρήση τους υπόκειται σε επιλογή, η φορολόγηση δεν μπορεί να γίνει πριν από την εξόφληση. Είναι επίσης αναγκαίο να εξασφαλιστεί ότι τα μέσα τα οποία σήμερα μπορούν να χρησιμοποιούνται κατά τον διακανονισμό σε πολλαπλές ασύνδετες περιπτώσεις και τα οποία σήμερα δεν αντιμετωπίζονται συνήθως ως κουπόνια θα πρέπει να εξακολουθήσουν να αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο.

Η καινοτομία στην παροχή των υπηρεσιών πληρωμής έχει καταστήσει ασαφή τη διάκριση μεταξύ κουπονιών και παραδοσιακών συστημάτων πληρωμής. Το άρθρο 30α προσφέρει επίσης την απαιτούμενη σαφήνεια σχετικά με τα όρια της έννοιας του κουπονιού για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

2. Χρόνος φορολόγησης

Αφού προσδιοριστούν τα διάφορα είδη κουπονιών, χρειάζονται ορισμένες πρόσθετες αλλαγές, έτσι ώστε να εξασφαλισθεί ότι η σωστή αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ είναι σαφής.

Οι ισχύοντες κανόνες σχετικά με τον χρόνο του απαιτητού του φόρου (άρθρο 65) πρέπει να προσαρμοστούν αναλόγως έτσι ώστε να διασφαλιστεί ότι τα κουπόνια συγκεκριμένου σκοπού (ΚΣΣ) υπόκεινται στον ΦΠΑ κατά την έκδοση και την πληρωμή τους.

Προς αποφυγή οποιασδήποτε σύγχυσης, η παροχή του δικαιώματος που αποτελεί εγγενές στοιχείο ενός κουπονιού και η σχετική παροχή αγαθών ή υπηρεσιών δεν μπορούν να

θεωρηθούν ξεχωριστές πράξεις. Τα ΚΣΣ φορολογούνται από την αρχή· έτσι το δυνητικό αυτό πρόβλημα δεν θα ανακύψει. Για τα κουπόνια που δεν φορολογούνται κατά την έκδοσή τους, επειδή ο τόπος και το επίπεδο φορολόγησης δεν μπορούν ακόμη να προσδιοριστούν, ο φόρος θα πρέπει να επιβάλλεται τη στιγμή της παροχής των σχετικών αγαθών ή υπηρεσιών. Για να διασφαλιστεί ότι αυτό συμβαίνει, και ότι μόνο αυτό συμβαίνει, προτείνεται ένα νέο άρθρο 30β. Το άρθρο αυτό αποσαφηνίζει ότι η έκδοση ενός κουπονιού και η συνακόλουθη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών συνιστούν μια ενιαία συναλλαγή για τον ΦΠΑ.

3. Κανόνες για τη διανομή

Αφού η οδηγία για τον ΦΠΑ καθορίσει ότι τα κουπόνια πολλαπλών σκοπών (ΚΠΣ) πρέπει να φορολογούνται κατά την εξόφλησή τους, πρέπει να διευθετηθούν ορισμένα ζητήματα που σχετίζονται με τη διανομή τους. Πριν φθάσουν στα χέρια του καταναλωτή, τα κουπόνια αυτά συχνά διέρχονται μέσω μιας αλυσίδας διανομέων. Μολονότι η σχετική συναλλαγή δεν πρέπει να φορολογείται έως ότου πραγματοποιηθεί η τελική παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, η εμπορική διανομή ενός ΚΠΣ συνιστά από μόνη της παροχή φορολογητέας υπηρεσίας, η οποία είναι ανεξάρτητη από τη σχετική παροχή. Όταν ένα ΚΠΣ αλλάζει χέρια στο πλαίσιο μιας αλυσίδας διανομής, το φορολογητέο ποσό για τη σχετική υπηρεσία μπορεί να μετρηθεί μέσω της εξέλιξης της αξίας του κουπονιού. Όταν ένας διανομέας αγοράζει ένα κουπόνι σε τιμή Χ και στη συνέχεια το πωλεί σε υψηλότερη τιμή Χ+Υ, το πρόσθετο ποσό Υ προσθέτει αξία στην παρεχόμενη υπηρεσία διανομής.

Δεδομένου ότι οι αλυσίδες διανομής για τα ΚΠΣ μπορεί να εκτείνονται σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη, χρειάζονται κοινοί κανόνες για την αναγνώριση και τη μέτρηση αυτής της υπηρεσίας διανομής. Ένα πρόσθετο στοιχείο δ) στο άρθρο 25 αποσαφηνίζει ότι η διανομή συνιστά παροχή υπηρεσιών για τους σκοπούς της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Ο υπολογισμός του φορολογητέου ποσού της εν λόγω υπηρεσίας καθορίζεται σε νέο άρθρο 74β.

Για να διευκολυνθεί ο υπολογισμός του φορολογητέου ποσού για κάθε στάδιο μιας αλυσίδας διανομής, θεσπίζεται και ορίζεται στο άρθρο 74α η έννοια της ονομαστικής αξίας ως το συνολικό ποσό που βαρύνει τον εκδότη ενός ΚΠΣ, το οποίο με τη σειρά του είναι το φορολογητέο ποσό (συν ΦΠΑ) που πρέπει να επιβληθεί στην παροχή των σχετικών αγαθών ή υπηρεσιών.

Η κατασκευή που χρησιμοποιείται στις εν λόγω δύο διατάξεις εξασφαλίζει ότι το σύνολο των φορολογητέων πράξεων που σχετίζονται με ένα ΚΠΣ – η παροχή μιας υπηρεσίας διανομής και η παροχή των σχετικών αγαθών ή υπηρεσιών – περιγράφονται και φορολογούνται κατά τρόπο πλήρη, αντικειμενικό και διαφανή.

4. Εκπτωτικά κουπόνια

Ανακύπτουν δυσκολίες με τα εκπτωτικά κουπόνια όταν η έκπτωση πραγματοποιείται τελικά από τον εκδότη και όχι από τον εξοφλούντα. Για να αποφευχθεί μια περίπλοκη σειρά προσαρμογών, προτείνεται να αντιμετωπίζεται η έκπτωση αυτή ως ξεχωριστή παροχή υπηρεσίας από τον εξοφλούντα στον εκδότη. Τα μέτρα που απαιτούνται εν προκειμένω παρατίθενται σε νέο στοιχείο ε) του άρθρου 25 και στο άρθρο 74γ.

5. Άλλες τεχνικές ή συνακόλουθες τροποποιήσεις

Θα απαιτηθούν ορισμένες περαιτέρω τεχνικές αλλαγές στην οδηγία για τον ΦΠΑ ώστε να εξασφαλιστεί η σωστή λειτουργία των εν λόγω λύσεων, κυρίως όσον αφορά το δικαίωμα έκπτωσης (άρθρο 169), τον υπόχρεο για την καταβολή του φόρου (άρθρο 193) και άλλες

υποχρεώσεις (άρθρο 272). Χρειάζονται τεχνικές αλλαγές στα άρθρα 28 και 65 προκειμένου να αντιμετωπιστούν σωστά τα ΚΠΣ και τα ΚΣΣ αντίστοιχα.

3. ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ ΤΩΝ ΚΥΡΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ

Ορισμός των κουπονιών και τα διάφορα κριτήρια που εφαρμόζονται, συμπεριλαμβανομένου του χρόνου φορολόγησης [άρθρο 30α παράγραφοι 1 και 2 και άρθρο 30β]

Οι κανόνες για τον ΦΠΑ θα πρέπει να είναι σαφείς και συνεκτικοί σχετικά με το πότε πρέπει να επιβάλλεται ο φόρος. Αν οι πληροφορίες που χρειάζονται για μια σωστή απόφαση φορολόγησης δεν είναι διαθέσιμες όταν πρωτοεκδίδεται ένα κουπόνι, οι πρακτικές συνέπειες είναι ότι η φορολόγηση μπορεί να γίνει μόνο τη στιγμή της εξόφλησής του. Λόγω απουσίας οποιασδήποτε καθοδήγησης στην οδηγία για τον ΦΠΑ, δεν υπάρχει ομοφωνία σχετικά με το ποια κουπόνια θα πρέπει να φορολογούνται τη στιγμή της έκδοσής τους και ποια θα πρέπει να φορολογούνται τη στιγμή της εξόφλησής τους. Ως εκ τούτου, ορισμένα κράτη μέλη αντιμετωπίζουν ένα συγκεκριμένο είδος κουπονιού (π.χ. μια προπληρωμένη τηλεφωνική πίστωση) ως προκαταβολή επικείμενης φορολογίας, ενώ άλλα κράτη μέλη αντιμετωπίζουν το ίδιο είδος κουπονιού με φορολόγηση της τελικής παροχής[34]. Αν ένα κουπόνι εκδοθεί σε κράτος της πρώτης περίπτωσης και εξοφληθεί σε κράτος της δεύτερης περίπτωσης, και τα δύο θα επιβάλουν ΦΠΑ για την ίδια παροχή. Αυτό είναι νόμιμο και για τις δύο οπτικές γωνίες, αλλά το αποτέλεσμα είναι διπλή φορολόγηση. Στην αντίστροφη περίπτωση, κανένα κράτος μέλος δεν θα επιβάλει ΦΠΑ και το αποτέλεσμα είναι η μη φορολόγηση.

Η διπλή φορολόγηση που απορρέει από αναντιστοιχίες μπορεί να λειτουργήσει ως εμπόδιο (πράγμα που γίνεται όντως στην πράξη) στις εμπορικές ρυθμίσεις που αποσκοπούν στην αξιοποίηση των ευκαιριών της ενιαίας αγοράς. Αντίθετα, η ακούσια μη φορολόγηση λόγω αναντιστοιχιών μπορεί να χρησιμοποιηθεί για καταχρηστικούς σκοπούς.

Για να αντιμετωπιστεί αυτό το πρόβλημα, η πρόταση αρχίζει με τον ορισμό των κουπονιών και των κύριων κατηγοριών κουπονιών, κάνοντας ιδίως διάκριση μεταξύ ΚΣΣ και ΚΠΣ.

Ένα ΚΣΣ παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα να λάβει συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες υπό συνθήκες κατά τις οποίες το επίπεδο φορολόγησης (ιδίως ο συντελεστής ΦΠΑ), η ταυτότητα του παρόχου και το κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιείται η σχετική παροχή αγαθών ή υπηρεσιών μπορούν να προσδιοριστούν οριστικά από την αρχή. Η αντιμετώπιση του ΦΠΑ διακανονίζεται όταν πωλείται το κουπόνι. Παράδειγμα ΚΣΣ αποτελεί η περίπτωση στην οποία ένας πάροχος υπηρεσιών πωλεί κουπόνια (είτε απευθείας είτε μέσω πράκτορα), πράγμα που παρέχει το δικαίωμα για την παροχή μιας ορισμένης υπηρεσίας (π.χ. τηλεπικοινωνίες) σε συγκεκριμένο κράτος μέλος.

Ένα ΚΠΣ παρέχει στον κάτοχό του το δικαίωμα να λάβει συγκεκριμένα αγαθά ή υπηρεσίες, ενώ τα εν λόγω αγαθά ή οι υπηρεσίες ή το κράτος μέλος στο οποίο θα παρασχεθούν και θα φορολογηθούν δεν είναι επαρκώς προσδιορισμένα ώστε να μπορεί να καθοριστεί ο ΦΠΑ τη στιγμή της έκδοσης του κουπονιού. Παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση στην οποία μια διεθνής αλυσίδα ξενοδοχείων επιδιώκει να προωθήσει τα προϊόντα της μέσω κουπονιών τα

---

[3] Οι προπληρωμένες τηλεφωνικές πιστώσεις είναι το συχνότερο είδος κουπονιού. Η οικονομική μελέτη που επισυνάπτεται στην εκτίμηση αντικτύπου εκτιμά τη συνολική αξία των προπληρωμένων πιστώσεων κινητής τηλεφωνίας για την ΕΕ το 2008 σε 38 δισεκατομμύρια ευρώ.

[4] Οι διαφορετικές προσεγγίσεις όσον αφορά τον χρόνο φορολόγησης των κουπονιών παρατίθενται στην εκτίμηση αντικτύπου που συνοδεύει την παρούσα πρόταση.

οποία μπορούν να εξοφληθούν για διαμονή στα ξενοδοχεία της σε οποιοδήποτε από διάφορα κράτη μέλη. Άλλο παράδειγμα αποτελεί η περίπτωση στην οποία η προπληρωμένη πίστωση θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί είτε για τις τηλεπικοινωνίες (κανονικός συντελεστής ΦΠΑ) είτε για πληρωμή σε δημόσια μεταφορικά μέσα (όπου μπορεί να εφαρμόζεται μειωμένος συντελεστής).

Διάκριση μεταξύ κουπονιών και μέσων πληρωμής (άρθρο 30α παράγραφος2)

Δεδομένου ότι υπάρχουν διαφορετικές αντιμετωπίσεις από πλευράς ΦΠΑ, η ουδετερότητα απαιτεί την ύπαρξη σαφούς διάκρισης μεταξύ κουπονιών και γενικότερων μέσων πληρωμής, η οποία να λαμβάνει υπόψη τους αντίστοιχους εγγενείς χαρακτήρες τους. Όταν μια απλή μέθοδος πληρωμής αποκτά ορισμένα από τα χαρακτηριστικά που σχετίζονται με τα κουπόνια (π.χ. μια κάρτα αποθηκευμένης αξίας ή μια προπληρωμένη πίστωση που αφορά ή συνδέεται με ένα κινητό τηλέφωνο), είναι αναγκαίο να εξεταστεί με προσοχή ο ουσιώδης χαρακτήρας της λειτουργίας της. Από την άλλη πλευρά, όταν μια αποθηκευμένη ή προπληρωμένη πίστωση χρησιμοποιείται για να καλυφθεί το κόστος αγαθών ή υπηρεσιών, οποιοδήποτε δικαίωμα στα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες ασκείται μόνο τη στιγμή της πληρωμής. Εννοιολογικά, αυτό είναι ουσιωδώς διαφορετικό από την άσκηση ενός αποκτηθέντος δικαιώματος από τον κάτοχο του κουπονιού.

Τα κουπόνια θα πρέπει πάντα να συνεπάγονται την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών και συχνά εκδίδονται με σκοπό την προώθηση των πωλήσεων ενός συγκεκριμένου προμηθευτή ή ενός ομίλου προμηθευτών ή με σκοπό τη διευκόλυνση των αγορών. Τα χαρακτηριστικά αυτά, όταν συνδυάζονται με το δικαίωμα λήψης αγαθών ή υπηρεσιών (που αντιστοιχεί στην υποχρέωση παροχής των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών) διαδραματίζουν ρόλο στη διάκριση των κουπονιών από τα γενικότερα μέσα πληρωμής (τα οποία δεν εμπεριέχουν τέτοια συγκεκριμένα δικαιώματα).

Η αύξηση του αριθμού των κινητών τηλεφώνων ενισχύει την ανάγκη για σαφή διάκριση μεταξύ των προπληρωμένων τηλεπικοινωνιακών πιστώσεων (οι οποίες είναι κουπόνια) και των υπηρεσιών πληρωμής της κινητής τηλεφωνίας γενικότερα, οι οποίες είναι πιθανόν να μοχλεύσουν το σύστημα προπληρωμένης τιμολόγησης των πρώτων. Τα συστήματα πληρωμής της κινητής τηλεφωνίας επιτρέπουν κατά κανόνα σε έναν καταναλωτή να χρησιμοποιήσει ένα κινητό τηλέφωνο για να πληρώσει για ένα ολοένα και μεγαλύτερο φάσμα αγαθών και υπηρεσιών που εκτείνεται πέραν των τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών (ακόμη και να πραγματοποιεί μεταφορές χρημάτων). Αν το σύστημα έχει ως στόχο τη διευκόλυνση των πληρωμών για έναν ευρύ ή ανοικτό κατάλογο ο οποίος μπορεί να περιλαμβάνει περιεχόμενο (μουσικά αρχεία, παιχνίδια, χάρτες, στοιχεία κ.λπ.) ή άλλες υπηρεσίες (χώρους στάθμευσης κ.λπ.) ή αγαθά (π.χ. από αυτόματα μηχανήματα πώλησης), είναι δύσκολο να το δει κανείς ως κουπόνι. Η διάκριση μεταξύ ενός ΚΠΣ (όπου ο κάτοχός του έχει πρόσβαση στις τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες, καθώς επίσης και σε άλλες συγκεκριμένες υπηρεσίες ή αγαθά) και μιας υπηρεσίας πληρωμής (σκοπός της οποίας είναι να διευκολύνει τη χρησιμοποίηση μιας προπληρωμένης πίστωσης για την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών, ιδίως από τρίτους παρόχους) βασίζεται στην ύπαρξη δικαιώματος λήψης αγαθών ή υπηρεσιών.

Συνεπώς, τα μέσα που ενδέχεται να έχουν ορισμένα από τα χαρακτηριστικά των κουπονιών αλλά των οποίων ο πρωταρχικός ρόλος είναι να χρησιμοποιούνται ως μέσα πληρωμής θα πρέπει να αποκλειστούν από τον ορισμό του κουπονιού. Αυτός είναι ο σκοπός του άρθρου 30α παράγραφος 2.

Κουπόνια που διανέμονται σε αλυσίδα διανομής [άρθρο 25 στοιχείο δ), άρθρο 74α και άρθρο 74β]

Τα κουπόνια μπορεί να διανέμονται με πολλούς τρόπους (π.χ. μέσω εφημερίδων, μεσαζόντων, μαζί με προϊόντα στο σουπερμάρκετ κ.λπ.).

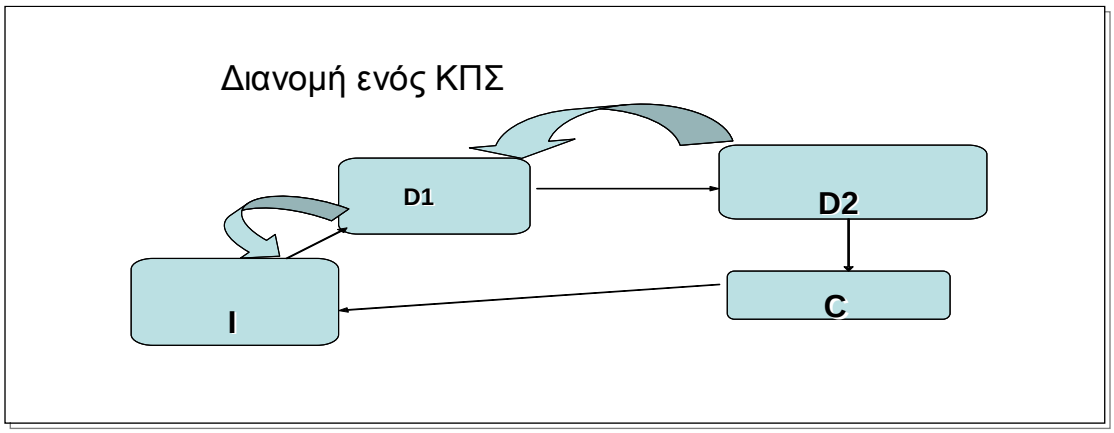
Αφού τα ΚΣΣ μπορούν να φορολογηθούν από την αρχή, η διανομή τους είναι σχετικά απλή. Αντίθετα, η διανομή των ΚΠΣ μέσω μεσαζόντων σε μια αλυσίδα πωλήσεων μπορεί να μην είναι τόσο απλή.

Υπάρχουν πολλά μοντέλα, αλλά, βάσει μίας προοπτικής, η τιμή στην οποία ο εκδότης (I) πωλεί το ΚΠΣ στην αρχή της αλυσίδας διανομής διαφέρει από την τιμή που πληρώνεται από τον καταναλωτή στο τέλος της αλυσίδας λόγω των περιθωρίων κέρδους των διανομέων. Ο πελάτης που αγοράζει το ΚΠΣ στο τέλος της αλυσίδας πληρώνει τιμή υψηλότερη από εκείνη που εισέπραξε ο εκδότης του κουπονιού στην αρχή της αλυσίδας. Αν το περιθώριο κέρδους δεν καταλογιστεί σωστά, θα υπάρχει αναντιστοιχία μεταξύ του ΦΠΑ (εκροής) του εκδότη και του ΦΠΑ (εισροής) που αναμένει να βρει στο τιμολόγιο ο πελάτης, ο οποίος είναι πιθανώς υποκείμενος στον φόρο με δικαίωμα έκπτωσης.

Ρυθμίσεις όπως αυτή είναι συνήθεις στη διανομή προπληρωμένων τηλεπικοινωνιακών κουπονιών.

Για να αντιμετωπιστεί η κατάσταση αυτή, προτείνεται να εισαχθεί μια έννοια ονομαστικής αξίας, μια σταθερή αξία που καθορίζεται από τον εκδότη του ΚΠΣ από την αρχή, και οποιαδήποτε θετική διαφορά μεταξύ αυτής της ονομαστικής αξίας και της αξίας που πληρώνεται από έναν διανομέα του ΚΠΣ να αντιμετωπίζεται ως αντάλλαγμα για μια υπηρεσία διανομής. Ο διανομέας (D1) παρέχει μια (φορολογούμενη) υπηρεσία διανομής στον εκδότη (I). Οι διανομείς που ακολουθούν (D2) παρέχουν παρόμοια υπηρεσία διανομής στον προηγούμενο διανομέα (ο οποίος τους έχει πωλήσει το ΚΠΣ).

Αυτό μπορεί να απεικονιστεί ως εξής:



Η εταιρεία I (πάροχος τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών) πωλεί στην περίπτωση αυτή σε έναν διανομέα (D1) ένα ΚΠΣ με ονομαστική αξία 100 ευρώ. Ο D1 πληρώνει 80 ευρώ στον εκδότη. Η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας και της τιμής που πληρώθηκε είναι 20 ευρώ. Το ποσό αυτό θεωρείται ότι είναι το αντάλλαγμα (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) για μια υπηρεσία διανομής που παρέχεται από τον διανομέα στον πάροχο τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών.

Ο D1 θα εκδώσει τιμολόγιο στην εταιρεία I, στο οποίο θα εμφανίζονται το κόστος της υπηρεσίας διανομής και ο εφαρμοζόμενος ΦΠΑ. Αν υποτεθεί ότι ο συντελεστής ΦΠΑ είναι 25%, η υπηρεσία διανομής θα είναι 16 ευρώ και ο ΦΠΑ 4 ευρώ.

Κατόπιν ο D1 πωλεί το ΚΠΣ σε έναν υποδιανομέα, τον D2, έναντι 90 ευρώ. Εδώ, ο D2 εμφανίζεται ως πάροχος υπηρεσίας διανομής προς τον D1 και εκδίδει τιμολόγιο το οποίο αποτυπώνει τη διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας (100 ευρώ) και του καταβληθέντος ποσού (90 ευρώ). Στο τιμολόγιο αυτό θα εμφανίζονται 8 ευρώ για την υπηρεσία συν 2 ευρώ ΦΠΑ.

Στη συνέχεια ο D2 πωλεί το ΚΠΣ στον τελικό καταναλωτή (C) έναντι 100 ευρώ. Ο C χρησιμοποιεί το ΚΠΣ (προπληρωμένη πίστωση) για να αγοράσει τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες ή άλλες υπηρεσίες από την Ι. Αν πρόκειται για επαγγελματική χρήση, ο C (υποκείμενος στον φόρο) θα λάβει από την Ι τιμολόγιο για 100 ευρώ, συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ.

Δεν εκδίδεται τιμολόγιο ΦΠΑ σε κανένα στάδιο σε σχέση με την πώληση του ΚΠΣ στην αλυσίδα διανομής.

Όσον αφορά τον Ι, τον πάροχο τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών και εκδότη του ΚΠΣ, η εταιρεία θα έχει παράσχει υπηρεσίες αξίας 80 ευρώ με ΦΠΑ εκροής 20 ευρώ (υποθέτοντας πάντα ότι ο ΦΠΑ έχει σταθερό συντελεστή 25% για το παράδειγμα). Η εταιρεία Ι θα έχει υποστεί κόστος διανομής 16 ευρώ (συν ΦΠΑ εισροής 4 ευρώ) προκειμένου να θέσει το ΚΠΣ στη διάθεση του τελικού καταναλωτή.

Ουδετερότητα των δωρεάν εκπτωτικών κουπονιών [άρθρο 25 στοιχείο ε) και άρθρο 74γ]

Τα δωρεάν εκπτωτικά κουπόνια δίνουν στον κάτοχό τους το δικαίωμα έκπτωσης κατά την εξόφλησή τους έναντι της παροχής ορισμένων αγαθών ή υπηρεσιών. Αν ο εκδότης και ο εξοφλών είναι το ίδιο πρόσωπο, το φορολογητέο ποσό των εν λόγω παροχών μειώνεται κατά το ποσό της έκπτωσης (μείον τον συμπεριλαμβανόμενο ΦΠΑ). Ως εκ τούτου, ο καταναλωτής που αγοράζει ένα προϊόν 100 ευρώ θα πληρώσει μόνον 95, αν χρησιμοποιήσει εκπτωτικό κουπόνι των 5 ευρώ.

Στην πράξη, τα είδη με τα οποία σχετίζονται τα εκπτωτικά κουπόνια συχνά περνούν από τα χέρια διαφόρων υποκείμενων στον φόρο (όπως χονδρέμποροι, διανομείς και λιανοπωλητές) πριν φθάσουν στον τελικό καταναλωτή. Η έκπτωση συχνά επιστρέφεται από τον εκδότη (π.χ. τον κατασκευαστή) στον εξοφλούντα (για παράδειγμα έναν λιανοπωλητή) το κουπόνι. Μπορεί ακόμη να συμβεί να πληρώσει ο καταναλωτής την κανονική τιμή αλλά να λάβει επιστροφή σε μετρητά (ή «έκπτωση») από τον εκδότη εκ των υστέρων. Σ' αυτή την περίπτωση ανακύπτουν δυσκολίες όσον αφορά τον προσδιορισμό της σωστής φορολογικής αντιμετώπισης.

Σήμερα, με βάση την πάγια νομολογία του ΔΕΕ, ο αρχικός εκδότης (χονδρέμπορος ή κατασκευαστής) μπορεί να αφαιρέσει την επιστροφή προς τον εξοφλούντα από την τιμή της αρχικής πώλησης των αγαθών στα οποία αναφέρεται το κουπόνι[5]. Για να αποφευχθεί η απώλεια φορολογικών εσόδων (οι επόμενοι υποκείμενοι στον φόρο στην αλυσίδα δεν οφείλουν να διορθώσουν τον ΦΠΑ εισροής τους), η επιστροφή θεωρείται ως πληρωμή τρίτου μέρους από τον κατασκευαστή στον εξοφλούντα, που πρέπει να προστεθεί (εκτός από τον συμπεριλαμβανόμενο ΦΠΑ) στο φορολογητέο ποσό που αντιστοιχεί στο τιμολόγιο το οποίο εκδίδεται από τον εξοφλούντα προς τον πελάτη. Συνεπώς, στο ανωτέρω παράδειγμα, ο

[5] Υπόθεση C - 317/94 Elida Gibbs Ltd κατά Commissioners of Customs and Excise, Συλλογή 1996, σ. I-5339· υπόθεση C - 427/98 Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, Συλλογή 2002, σ. I-8315.

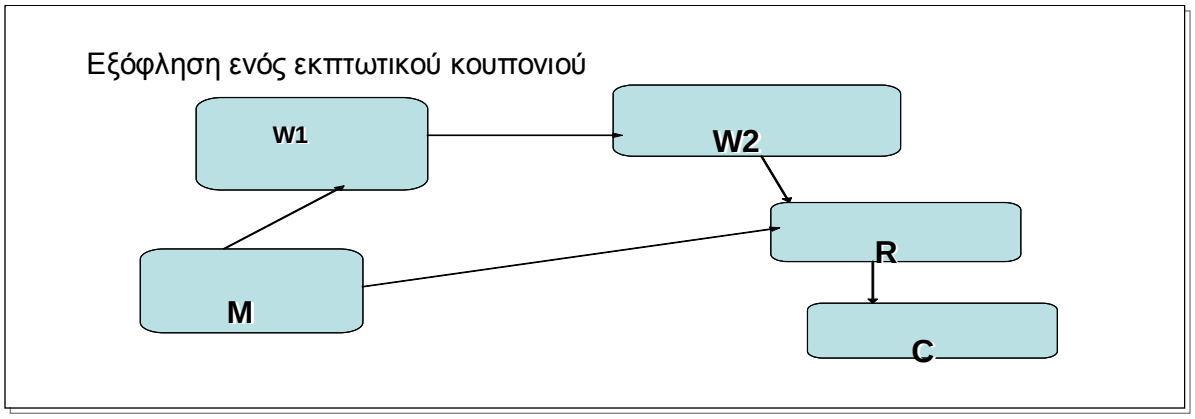
εξοφλών θα εκδώσει τιμολόγιο 100 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) προς τον πελάτη, ακόμη και αν ο πελάτης έχει πληρώσει μόνο 95 ευρώ.

Ωστόσο, εξακολουθούν να ανακύπτουν προβλήματα όταν οι εν λόγω προσαρμογές χρειάζεται να γίνουν μέσω μιας αλυσίδας διανομής (αυτό είναι περίπλοκο, και οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν ασυνέπειες στις λογιστικές καταχωρίσεις του ΦΠΑ και στους κανόνες τεκμηρίωσης) ή όταν το κουπόνι εξοφλείται σε κράτος μέλος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο εκδόθηκε. Δεν υπάρχει εύκολη λύση στη σύγκρουση μεταξύ του δικαιώματος έκπτωσης του πελάτη (όταν το κουπόνι χρησιμοποιείται από έναν υποκείμενο στον φόρο για αγαθά ή υπηρεσίες που θα χρησιμοποιηθούν για την οικονομική δραστηριότητά του) και της μείωσης του φορολογητέου ποσού για τον κατασκευαστή. Επιπλέον, η νομολογία δεν αντιμετωπίζει την περίπτωση κατά την οποία ο εκδότης του κουπονιού δεν είναι η πηγή της επιστροφής.

Ως εκ τούτου, προτείνεται κατάλληλη τροποποίηση της υπάρχουσας κατάστασης. Η επιστροφή, αντί να θεωρείται αντάλλαγμα προς τρίτο μέρος, θα θεωρείται στο εξής αντάλλαγμα (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ) για την παροχή υπηρεσίας εξόφλησης. Αντί να μειώνεται το φορολογητέο ποσό της πρώτης πώλησης, ο κατασκευαστής (ο οποίος εκδίδει το κουπόνι) αφαιρεί τον ΦΠΑ εισροής όσον αφορά την υπηρεσία εξόφλησης που παρέχεται από τον εξοφλούντα.

Όταν ένα δωρεάν εκπτωτικό κουπόνι υποβάλλεται για εξόφληση έναντι παροχής αγαθών ή υπηρεσιών, η τιμή που πληρώνεται θα εξακολουθήσει να είναι μειωμένη κατά την ονομαστική της αξία, αλλά αυτό συνεπάγεται τη μείωση του φορολογητέου ποσού της παροχής. Το εν λόγω φορολογητέο ποσό (συν ΦΠΑ) είναι η τιμή που πληρώνεται πραγματικά από τον πελάτη. Στο ανωτέρω παράδειγμα αυτό σημαίνει ότι ο εξοφλών εκδίδει τιμολόγιο για 95 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ). Ο πελάτης δεν μπορεί ποτέ να έχει μεγαλύτερη έκπτωση ΦΠΑ από ό,τι πρέπει, και αποκαθίσταται η ουδετερότητα.

Αυτό μπορεί να απεικονιστεί ως εξής:



Η εταιρεία M, κατασκευαστής, πωλεί αγαθά στον χονδρέμπορο W1 έναντι 70 ευρώ. Κατόπιν, ο W1 τα πωλεί στον R, λιανοπωλητή, έναντι 90 ευρώ (σε όλα τα αριθμητικά στοιχεία συμπεριλαμβάνεται ο ΦΠΑ).

Ο R, τέλος, πωλεί τα αγαθά στον τελικό πελάτη C έναντι 100 ευρώ.

Εν τω μεταξύ, για να ενθαρρυνθούν οι πωλήσεις, η M διανέμει ένα δωρεάν εκπτωτικό κουπόνι το οποίο δίνει το δικαίωμα σε έκπτωση 5 ευρώ μέσω εφημερίδων και ένα από αυτά

κατέχεται από τον C, όταν κάνει την αγορά του. Αυτό το κουπόνι γίνεται δεκτό ως μερική πληρωμή από τον R, ο οποίος με τη σειρά του ζητεί από την M επιστροφή.

Σήμερα, η επιστροφή αυτή επιτρέπει στην M να μειώσει το φορολογητέο ποσό της παροχής στον W1. Ωστόσο, δεν θεωρείται πρακτικό να μεταφερθεί αυτή η προσαρμογή μέσω της αλυσίδας διανομής, και η λύση του ΔΕΕ ήταν να αντιμετωπιστούν τα 5 ευρώ ως πληρωμή τρίτου μέρους. Εντούτοις, αυτή είναι μια ατελής λύση, η οποία οδηγεί σε απώλεια φορολογικών εσόδων, αν ο C είναι υποκείμενος στον φόρο (με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροής) ή αν η αλυσίδα παροχής περιλαμβάνει περισσότερα του ενός κράτη μέλη (με αγορά εντός της ΕΕ με μηδενικό συντελεστή).

Για να αντιμετωπιστεί αυτή η κατάσταση, το προτεινόμενο στοιχείο ε) του άρθρου 25 θεωρεί τα 5 ευρώ ως υπηρεσία εξόφλησης, για την οποία ο R εκδίδει τιμολόγιο προς την M (όπου τα 5 ευρώ είναι το ποσό περιλαμβανομένου του ΦΠΑ). Η M δεν αναπροσαρμόζει πλέον το φορολογητέο ποσό της αρχικής παροχής και ο C, ο οποίος πληρώνει 95 ευρώ στην πραγματικότητα, λαμβάνει τιμολόγιο για το ποσό αυτό (όλα τα αριθμητικά στοιχεία περιλαμβάνουν τον ΦΠΑ).

ΔΙΑΒΟΥΛΕΥΣΗ ΜΕ ΤΑ ΕΝΔΙΑΦΕΡΟΜΕΝΑ ΜΕΡΗ

Το ζήτημα της αντιμετώπισης του ΦΠΑ των κουπονιών συζητήθηκε στα σεμινάρια Fiscalis το 2002 και το 2006 με εκπροσώπους των φορολογικών αρχών των κρατών μελών. Ακολούθησε δημόσια διαβούλευση το 2006, τα αποτελέσματα της οποίας διατίθενται στην ακόλουθη διεύθυνση:

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

Οι περισσότερες συνεισφορές κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι τα προβλήματα οφείλονται κατά μεγάλο μέρος στη διαφορετική εφαρμογή των κανόνων ΦΠΑ από τα κράτη μέλη, πράγμα που προκαλεί ιδιαίτερα προβλήματα όσον αφορά τις ενδοενωσιακές πράξεις. Χρειάζεται εναρμονισμένη ερμηνεία των ισχυόντων κανόνων και, κατά την άποψη των ερωτηθέντων, αυτό πιθανώς απαιτεί αλλαγές στην πρωτογενή νομοθεσία. Θεωρήθηκε γενικά ουσιαστικής σημασίας η ύπαρξη ενός νομικού ορισμού των κουπονιών για τους σκοπούς του ΦΠΑ.

Η εξέλιξη στην πολλαπλότητα εφαρμογής των κουπονιών σημαίνει ότι η διαχωριστική γραμμή με τα συνήθη μέσα πληρωμής δεν είναι πάντοτε σαφής ή συνεπής. Ως εκ τούτου, θεωρήθηκε ευρέως ότι χρειάζεται να δοθεί προσοχή στην ουδετερότητα της αντιμετώπισης μεταξύ των συστημάτων που έχουν τις ίδιες λειτουργικότητες.

ΕΚΤΙΜΗΣΗ ΑΝΤΙΚΤΥΠΟΥ

Τα προβλήματα που ανακύπτουν, τα οποία η παρούσα πρωτοβουλία επιδιώκει να αντιμετωπίσει, οφείλονται σε αδυναμίες της νομοθεσίας, η οποία δεν έχει ακολουθήσει τις τελευταίες εμπορικές εξελίξεις.

Η πρόταση συνοδεύεται από εκτίμηση αντικτύπου. Αυτή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι ο μόνος ρεαλιστικός τρόπος για την αντιμετώπιση των ελλείψεων που έχουν προσδιοριστεί είναι ο εκσυγχρονισμός της οδηγίας για τον ΦΠΑ με την εισαγωγή νέων διατάξεων που να αφορούν τα κουπόνια.

Εξετάστηκαν δύο άλλες επιλογές: να μη γίνει καμιά ενέργεια και να υπάρξει μη δεσμευτική παρέμβαση. Η πρώτη επιλογή θα είχε ως συνέπεια να αφεθούν τα προβλήματα να επιλυθούν από τα κράτη μέλη. Τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να δώσουν λύσεις ad-hoc ή να ζητήσουν καθοδήγηση από το ΔΕΕ. Παράδειγμα θα αποτελούσε η έκδοση κατευθυντήριων γραμμών. Ωστόσο, καμία από τις επιλογές αυτές δεν θα εξασφάλιζε ασφάλεια δικαίου ή κάποια νομική πράξη για την τροποποίηση των υφιστάμενων κανόνων για τον ΦΠΑ. Οι ελλείψεις που εντοπίστηκαν, ιδίως η απουσία καθοδήγησης στην οδηγία για τον ΦΠΑ, η οποία θα διασφάλιζε εν προκειμένω μια συνεκτική αντιμετώπιση από τα κράτη μέλη, είναι ιδιαίτερα επικίνδυνες στον φορολογικό τομέα, στον οποίο η ασφάλεια δικαίου είναι ιδιαίτερα σημαντική.

Στην εκτίμηση αντικτύπου επισυνάπτεται μια μελέτη που πραγματοποιήθηκε από την Deloitte. Υποστηρίζει την οικονομική αιτιολόγηση της παρούσας νομοθετικής πρότασης, ιδίως τις πραγματικές και δυνητικές συνέπειες των αναντιστοιχιών μεταξύ των κρατών μελών. Επίσης, επιβεβαιώνει ότι τα κουπόνια για προπληρωμένες τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες είναι με μεγάλη διαφορά η σημαντικότερη κατηγορία κουπονιών και ότι οι διαφορές στη φορολογική αντιμετώπισή τους είναι πολύ μεγάλες. Αυτό μπορεί να οδηγήσει σε φοροαποφυγή ή στρέβλωση του ανταγωνισμού ή ακόμη και να καταστήσει την οικονομική εκμετάλλευση μη ελκυστική λόγω της φορολογικής αβεβαιότητας.

ΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ

Η πρόταση περιλαμβάνει διάφορες τροποποιήσεις της οδηγίας για τον ΦΠΑ που έχουν ως στόχο τον σαφή καθορισμό των διαφόρων ειδών κουπονιών για την εναρμόνιση της αντιμετώπισής τους από πλευράς ΦΠΑ. Βασίζεται στο άρθρο 113 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ).

Αρχή της επικουρικότητας

Οι προτεινόμενες αλλαγές είναι αναγκαίες για να αποσαφηνιστούν και να εναρμονιστούν οι κανόνες σχετικά με την αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ. Ο στόχος αυτός δεν μπορεί να επιτευχθεί επαρκώς από τα κράτη μέλη.

Πρώτον, οι σχετικοί κανόνες για τον ΦΠΑ διατυπώνονται στην οδηγία για τον ΦΠΑ. Οι κανόνες αυτοί μπορούν να τροποποιηθούν μόνο μέσω της νομοθετικής διαδικασίας της ΕΕ.

Δεύτερον, οι ενέργειες των κρατών μελών δεν θα μπορούσαν από μόνες τους να επιτύχουν τον στόχο της ομοιόμορφης εφαρμογής του ΦΠΑ λόγω της πιθανότητας διαφορετικών ερμηνειών των κανόνων. Το γεγονός ότι η ισχύουσα νομοθεσία δεν είναι σαφής και η ανομοιόμορφη εφαρμογή της από τα κράτη μέλη είναι τα κύρια αίτια των υφιστάμενων προβλημάτων. Η αποσαφήνιση της αντιμετώπισης των φορολογητέων αγαθών και υπηρεσιών που παρέχονται έναντι κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ απαιτεί τροποποίηση της οδηγίας για τον ΦΠΑ.

Το πεδίο εφαρμογής της πρότασης περιορίζεται σε ό,τι μπορεί να επιτευχθεί μόνο με νομοθεσία της ΕΕ. Ως εκ τούτου, η πρόταση είναι σύμφωνη με την αρχή της επικουρικότητας.

Αρχή της αναλογικότητας

Οι τροποποιήσεις της οδηγίας 2006/112/ΕΚ είναι απαραίτητες στη βάση των προβλημάτων που εντοπίστηκαν και θα πρέπει να δώσουν λύσεις για την επίτευξη των στόχων. Οι λύσεις

αυτές θα συμβάλουν στην επίτευξη φορολογικής ουδετερότητας, στη μείωση του κόστους συμμόρφωσης καθώς και στην εξάλειψη του κινδύνου διπλής φορολογίας, έτσι ώστε οι οικονομικοί φορείς να μπορούν να διαθέσουν τους πόρους αποτελεσματικότερα. Σαφείς κανόνες που θεσπίζουν κοινούς ίσους όρους ανταγωνισμού μειώνουν τις δυνατότητες για πιθανή φοροαποφυγή και δημιουργούν ασφάλεια δικαίου τόσο για τους φορολογουμένους όσο και για τις φορολογικές αρχές.

Συνεπώς, η πρόταση είναι σύμφωνη με την αρχή της αναλογικότητας.

Απλούστευση

Η πρόταση προβλέπει απλούστευση, με την κατηγοριοποίηση και τον σαφή ορισμό των διαφόρων ειδών κουπονιών, καθώς και με την ευθυγράμμιση της αντιμετώπισης του ΦΠΑ για κάθε είδος κουπονιών και με την αύξηση της ουδετερότητας για τα εκπτωτικά κουπόνια.

Επιλογή μέσων

Το προτεινόμενο μέσο είναι οδηγία. Άλλα μέσα δεν θα ήταν κατάλληλα, δεδομένου ότι η αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ απαιτεί τη χρήση διαφόρων άρθρων της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Συνεπώς, οι στόχοι που καθορίστηκαν ανωτέρω μπορούν να επιτευχθούν μόνο με μια τροποποιητική οδηγία.

Πίνακας αντιστοιχίας

Τα κράτη μέλη υποχρεούνται να κοινοποιήσουν στην Επιτροπή το κείμενο των εθνικών διατάξεων με τις οποίες μεταφέρεται η οδηγία στο δίκαιό τους, καθώς και ένα ή περισσότερα έγγραφα που να εξηγούν τη σχέση μεταξύ των συνιστωσών της παρούσας οδηγίας και των αντίστοιχων μερών των εθνικών πράξεων μεταφοράς. Η απαίτηση για τα εν λόγω έγγραφα είναι δικαιολογημένη και αναλογική όσον αφορά την παρούσα οδηγία, δεδομένου ότι θα βοηθήσει στην εξασφάλιση του ότι οι φορολογούμενοι δύνανται να γνωρίζουν με σαφήνεια τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους κατά τις συναλλαγές που αφορούν κουπόνια, ιδίως όταν πρόκειται για πράξεις εντός της ΕΕ.

4. ΔΗΜΟΣΙΟΝΟΜΙΚΕΣ ΕΠΙΠΤΩΣΕΙΣ

Η πρόταση δεν έχει καμία επίπτωση στον προϋπολογισμό της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

5. ΛΕΠΤΟΜΕΡΗΣ ΕΠΕΞΗΓΗΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΤΑΣΗΣ

Άρθρο 25

Στοιχείο δ)

Όταν τα ΚΠΣ διέρχονται από αλυσίδες διανομής, η αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ κάθε περιθωρίου ή τέλους που πραγματοποιήθηκε ή ελήφθη από τον διανομέα θα πρέπει να είναι σαφής και συνεκτική. Για τον σκοπό αυτό θα πρέπει να προβλέπεται συγκεκριμένα ότι πρόκειται για φορολογητέα παροχή υπηρεσιών.

Στοιχείο ε)

Στόχος του στοιχείου ε) είναι τα να διασφαλιστεί ότι, όταν ένα κουπόνι που παρέχει δικαίωμα

σε έκπτωση ή χρηματική επιστροφή εκδίδεται δωρεάν και εξοφλείται από έναν υποκείμενο στον φόρο άλλο από τον εκδότη και στον οποίο παρέχει ο εκδότης χρηματική επιστροφή, η πράξη αυτή θεωρείται παροχή υπηρεσίας από τον εξοφλούντα στον εκδότη. Έτσι θα εξασφαλιστεί ότι το φορολογητέο ποσό συν ΦΠΑ στο τιμολόγιο που εκδίδεται από τον εξοφλούντα θα αντιστοιχεί στο ποσόν που πληρώθηκε πραγματικά από τον πελάτη / τον υποκείμενο στον φόρο.

Άρθρο 28

Το άρθρο αυτό τροποποιείται προκειμένου να αποφευχθεί η υπερβολική διοικητική επιβάρυνση σε μια αλυσίδα συναλλαγών που αφορούν ΚΠΣ.

Τα ΚΠΣ δεν φορολογούνται όταν αλλάζουν χέρια, αλλά μόνο κατά την εξόφλησή τους. Χωρίς τη διευκρίνιση εδώ, υπάρχει κίνδυνος, όταν εξοφλείται το κουπόνι και ο συντελεστής ΦΠΑ είναι γνωστός, να ανακύψει ανάγκη να γίνουν αντίστοιχες προσαρμογές σε όλα τα προγενέστερα στάδια μιας αλυσίδας διανομής (με τον συντελεστή που εφαρμόζεται στα αγαθά ή στις υπηρεσίες που εξοφλούνται).

Μια τέτοια καθυστερημένη και αναδρομική προσαρμογή του ΦΠΑ θα ήταν υπερβολικά επαχθής και θα αποθάρρυνε τις επιχειρηματικές δραστηριότητες, χωρίς να δημιουργήσει πράγματι οποιαδήποτε νέα φορολογικά έσοδα (υποθέτοντας ότι ο ΦΠΑ εισροής εισπράττεται σε κάθε στάδιο). Για να αποφευχθεί η κατάσταση αυτή, ο ΦΠΑ δεν θα πρέπει να επιβάλλεται κατά την παροχή ενός κουπονιού κατά μήκος της αλυσίδας, αλλά μόνο στην τελική συναλλαγή, κατά την εξόφλησή του.

Η διάταξη αυτή πρέπει να αναγνωσθεί σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 25, όπου προβλέπεται ότι το περιθώριο για τη διανομή των ΚΠΣ φορολογείται ξεχωριστά ως ανεξάρτητη υπηρεσία. Οι συνέπειες των δύο αυτών διατάξεων είναι ότι τα σχετικά αγαθά ή υπηρεσίες στα οποία παρέχει δικαίωμα το ΚΠΣ φορολογούνται τη στιγμή της εξόφλησης, δηλαδή στον σωστό τόπο και τη σωστή χρονική στιγμή, ενώ το περιθώριο του διανομέα φορολογείται ως υπηρεσία κάθε φορά που παρέχεται, δηλαδή κάθε φορά που το ΚΠΣ αλλάζει χέρια.

Άρθρο 30α

Όπως εξηγείται ανωτέρω, το άρθρο αυτό ορίζει τα κουπόνια και θέτει όρια για τη λειτουργικότητά τους προκειμένου να γίνει διάκρισή τους από τα γενικότερα μέσα πληρωμής. Η διάκριση μεταξύ ΚΣΣ και ΚΠΣ έγκειται στο κατά πόσον υπάρχει επαρκής βεβαιότητα για την επιβολή φόρου τη στιγμή της έκδοσης ή κατά πόσον είναι αναγκαίο να υπάρξει αναμονή έως ότου παρασχεθούν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες. Για ένα ΚΣΣ θα πρέπει να υπάρχει βεβαιότητα σχετικά με την ταυτότητα του μέρους που αναλαμβάνει την υποχρέωση να παράσχει ό,τι προβλέπει το κουπόνι.

Τα κουπόνια που δεν εκδίδονται έναντι ανταλλάγματος δημιουργούν ειδικές συνέπειες από πλευράς ΦΠΑ, οι οποίες εξετάζονται ξεχωριστά.

Άρθρο 30β

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, όταν ένα κουπόνι παρέχει δικαίωμα σε παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, η παροχή του εν λόγω δικαιώματος και η συνακόλουθη παροχή των αγαθών ή των υπηρεσιών συνδέονται μεταξύ τους και πρέπει να θεωρούνται μία ενιαία συναλλαγή.

Αφού η φορολογική αντιμετώπιση της εν λόγω ενιαίας συναλλαγής θα είναι η ίδια με εκείνη που θα είχε εφαρμοστεί αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες δεν είχαν παρασχεθεί με τη χρήση κουπονιού, ο τόπος της παροχής και ο εφαρμοστέος συντελεστής θα πρέπει να προσδιοριστούν με βάση τα παρεχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες. Επίσης από αυτό το άρθρο προκύπτει ότι τα ΚΠΣ φορολογούνται κατά την εξόφληση. Τα ΚΣΣ φορολογούνται κατά την πώληση (βλ. άρθρο 65).

Για να αποφευχθεί κάθε σύγχυση, είναι επίσης απαραίτητο να διασφαλιστεί ότι η χρήση ενός κουπονιού σε μια συναλλαγή που εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς για τα πρακτορεία ταξιδίων δεν έρχεται σε αντίθεση με τους κανόνες του εν λόγω καθεστώτος.

Άρθρο 65

Το εδάφιο που προστίθεται σ' αυτό το άρθρο αναφέρεται στο απαιτητό του φόρου των ΚΣΣ. Όπως με τις προκαταβολές, ο ΦΠΑ καθίσταται εν προκειμένω απαιτητός κατά τον χρόνο της είσπραξης και βάσει του εισπραχθέντος ποσού.

Άρθρο 66

Το άρθρο αυτό τροποποιείται ώστε να αποφευχθεί η παρέκκλιση των κρατών μελών από το άρθρο 65 για τα ΚΣΣ. Διαφορετικά, το απαιτητό του φόρου των ΚΣΣ θα μπορούσε να διαφέρει από το ένα κράτος μέλος στο άλλο, πράγμα που θα οδηγούσε πιθανώς σε περιπτώσεις διπλής φορολόγησης ή μη φορολόγησης.

Άρθρο 74α

Το άρθρο αυτό εξετάζει το φορολογητέο ποσό για παροχές που αφορούν ένα ΚΠΣ, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων στις οποίες ένα ΚΠΣ εξοφλείται εν μέρει. Επίσης, εισάγει την έννοια της «ονομαστικής αξίας», η οποία είναι ζωτικής σημασίας για την εξασφάλιση μιας τάξης στη φορολογία, ιδίως για τις πράξεις εντός ΕΕ, δεδομένου ότι διασφαλίζει ότι η αξία ενός ΚΠΣ είναι σταθερή από την έναρξη έως το τέλος μιας αλυσίδας διανομής.

Η ονομαστική αξία ορίζεται (στο άρθρο 74α παράγραφος 2) ως οτιδήποτε λαμβάνεται ή πρόκειται να ληφθεί έναντι ενός κουπονιού από τον εκδότη κουπονιού. Η ονομαστική αξία χρειάζεται προκειμένου να ληφθεί υπόψη η αξία της υπηρεσίας διανομής που παρέχεται από έναν διανομέα (παραγγελιοδόχο ή πράκτορα «επί προμηθεία») ενός ΚΠΣ σε μια αλυσίδα πωλήσεων. Το περιθώριο του διανομέα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως το αντάλλαγμα (συμπεριλαμβανομένου του ποσού του ΦΠΑ) για μια φορολογούμενη παροχή υπηρεσίας διανομής (βλ. άρθρο 25).

Η ονομαστική αξία ενός ΚΠΣ είναι ένα αριθμητικό στοιχείο που περιλαμβάνει τον ΦΠΑ. Το ποσό του ΦΠΑ που περιλαμβάνεται θα γίνει γνωστό μόνο κατά την εξόφληση όταν, με βάση τον συντελεστή ΦΠΑ που εφαρμόζεται στα αγαθά και στις υπηρεσίες που θα εξοφληθούν, θα είναι δυνατόν να χωριστεί η ονομαστική αξία μεταξύ του ποσού του ΦΠΑ και του φορολογητέου ποσού.

Στην περίπτωση στην οποία ένας πελάτης έχει καταβάλει ποσό μεγαλύτερο από την ονομαστική αξία, αυτό σημαίνει ότι ένας διανομέας χρέωσε περιθώριο και ο πελάτης θα έχει εν προκειμένω το δικαίωμα σε ξεχωριστό τιμολόγιο γι' αυτή τη διαφορά (η οποία προφανώς δεν θα εμφανίζεται στο τιμολόγιο για την παροχή). Όταν ο πελάτης έχει καταβάλει ποσό μικρότερο από την ονομαστική αξία, αυτό μπορεί να σημαίνει ότι ένας διανομέας σημείωσε

απώλεια, αλλά, σε οποιαδήποτε περίπτωση, το αντάλλαγμα που ελήφθη από τον εκδότη δεν αλλάζει.

Άρθρο 74β

Το άρθρο αυτό ορίζει τον υπολογισμό του περιθωρίου του διανομέα στην περίπτωση παροχών που αφορούν ΚΠΣ. Εν προκειμένω, το φορολογητέο ποσό της υπηρεσίας διανομής που παρέχεται είναι ένα εξισορροπητικό αριθμητικό στοιχείο – που υπολογίζεται ως η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας του ΚΠΣ και του πραγματικού ποσού που καταβάλλεται από τον αγοραστή.

Το συνολικό ποσό του φόρου για τις υπηρεσίες διανομής είναι σταθερό, ανεξάρτητα από τον αριθμό των μερών στην αλυσίδα πωλήσεων. Σε περίπτωση που εμπλέκονται περισσότεροι του ενός διανομείς, το συνολικό ποσό του φόρου για τις υπηρεσίες διανομής κατανέμεται μεταξύ των διανομέων (βλ. το παράδειγμα σχετικά με τη διανομή ενός ΚΠΣ).

Άρθρο 74γ

Εφόσον ένα δωρεάν εκπτωτικό κουπόνι δεν θα αντιμετωπίζεται πλέον ως αντάλλαγμα τρίτου μέρους για μια παροχή, απαιτείται σαφήνεια στην παρακολούθηση και επιμέτρηση του φορολογητέου ποσού της υπηρεσίας εξόφλησης που εισάγεται από το στοιχείο ε) του άρθρου 25.

Άρθρο 169

Η παράγραφος που περιλαμβάνεται στο άρθρο αυτό διασφαλίζει τη συνοχή στο δικαίωμα έκπτωσης.

Το άρθρο 168 προβλέπει ότι, αν ο εκδότης ενός ΚΠΣ εξοφλήσει το κουπόνι έναντι φορολογούμενων συναλλαγών, μπορεί να αφαιρέσει τον ΦΠΑ που οφείλεται ή που καταβλήθηκε σε σχέση με την έκδοση του εν λόγω κουπονιού. Για να εξασφαλιστούν ίσοι όροι ανταγωνισμού, όταν εξοφλούνται τα ΚΠΣ, σε συναλλαγές που συνεπάγονται έκπτωση, από κάποιον άλλον και όχι από τον εκδότη, θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι ο εκδότης διατηρεί το δικαίωμα να αφαιρέσει τον ΦΠΑ που οφείλεται ή που καταβλήθηκε για τις δαπάνες που συνδέονται με την έκδοση του κουπονιού. Σ' αυτές μπορεί να περιλαμβάνονται και οι δαπάνες εκτύπωσης ή κωδικοποίησης.

Η διάταξη αυτή είναι απαραίτητη όταν ένα ΚΠΣ εξοφλείται από κάποιον άλλον και όχι από τον εκδότη. Η συνακόλουθη χρηματική επιστροφή από τον εκδότη στον εξοφλούντα είναι εκτός του πεδίου εφαρμογής. Αν δεν υπάρχει τέτοια διάταξη, ο εκδότης δεν θα μπορεί να διατηρήσει το δικαίωμα της έκπτωσης.

Άρθρο 193

Το εδάφιο που προστίθεται στο άρθρο αυτό αποσαφηνίζει ότι ο εξοφλών ένα ΚΠΣ είναι αυτός ο οποίος πραγματοποιεί τη φορολογητέα παροχή αγαθών ή παροχή υπηρεσιών και, ως εκ τούτου, είναι το πρόσωπο που είναι υπεύθυνο για την καταβολή του ΦΠΑ. Αυτό είναι σημαντικό όταν ο εκδότης και ο εξοφλών το κουπόνι δεν είναι το ίδιο πρόσωπο. Μόνο ο εξοφλών γνωρίζει τι έχει παρασχεθεί και πού και πότε πραγματοποιήθηκε αυτή η παροχή.

Άρθρο 272

Στόχος των αλλαγών του άρθρου αυτού είναι να εξασφαλισθεί ότι οι πληροφορίες σχετικά με διασυνοριακές παροχές υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που έχουν σχέση με τα κουπόνια, λαμβάνονται από όλα τα κράτη μέλη στα οποία οφείλεται ο φόρος, έτσι ώστε να διασφαλιστεί ότι ο ΦΠΑ μπορεί να αξιολογηθεί σωστά και να εισπραχθεί στο έδαφός τους. Ειδικότερα, οι υποχρεώσεις των υποκείμενων στον φόρο να αναγνωρίζονται για τον ΦΠΑ και να συμπληρώνουν ανακεφαλαιωτικές δηλώσεις θα πρέπει να εφαρμόζονται με συνεκτικό τρόπο σε όλα τα κράτη μέλη.

2012/0102 (CNS)

Πρόταση

ΟΔΗΓΙΑ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112/ΕΚ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας όσον αφορά την αντιμετώπιση των κουπονιών

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και ιδίως το άρθρο 113,

Έχοντας υπόψη την πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής,

Κατόπιν διαβίβασης του σχεδίου νομοθετικής πράξης στα εθνικά κοινοβούλια,

Έχοντας υπόψη τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου[6],

Έχοντας υπόψη τη γνώμη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής[7],

Αποφασίζοντας σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

(1) Η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας προβλέπει κανόνες σχετικά με τον χρόνο και τον τόπο παροχής αγαθών και παροχής των υπηρεσιών, το φορολογητέο ποσό, το απαιτητό του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και το δικαίωμα έκπτωσης[8]. Ωστόσο, οι εν λόγω κανόνες δεν είναι επαρκώς σαφείς ή πλήρεις ώστε να εξασφαλίζεται η συνεκτικότητα όσον αφορά τη φορολογική αντιμετώπιση των συναλλαγών που αφορούν κουπόνια σε βαθμό που έχει ανεπιθύμητες συνέπειες για τη σωστή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

(2) Για να εξασφαλιστεί βέβαιη και ομοιόμορφη αντιμετώπιση και να αποφευχθούν οι ασυνέπειες, η στρέβλωση του ανταγωνισμού, η διπλή φορολόγηση ή η μη φορολόγηση και να μειωθεί ο κίνδυνος της φοροδιαφυγής, χρειάζονται ειδικοί κανόνες οι οποίοι να εφαρμόζονται στην αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ.

---

6 ΕΕ C της … , σ. .
7 ΕΕ C της … , σ. .
8 ΕΕ L 347 της 11.12.2006, σ. 1.

(3) Για να προσδιοριστεί σαφώς τι είναι ένα κουπόνι για τους σκοπούς του ΦΠΑ και για να γίνει διάκριση των κουπονιών από τα μέσα πληρωμής, είναι αναγκαίο να οριστούν τα κουπόνια, τα οποία μπορεί να έχουν υλική ή ηλεκτρονική μορφή, αναγνωρίζοντας τα βασικά χαρακτηριστικά τους, ιδίως τη φύση του δικαιώματος που παρέχει το κουπόνι και τις υποχρεώσεις που αναλαμβάνονται από τον εκδότη του κουπονιού.

(4) Η αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των συναλλαγών που σχετίζονται με κουπόνια εξαρτάται από τα ειδικά χαρακτηριστικά του κουπονιού. Συνεπώς, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ των διαφόρων ειδών κουπονιών και η διάκριση αυτή πρέπει να συμπεριληφθεί στη νομοθεσία της Ένωσης.

(5) Το δικαίωμα λήψης αγαθών ή υπηρεσιών ή το δικαίωμα έκπτωσης είναι εγγενές στη φύση ενός κουπονιού. Το δικαίωμα αυτό μπορεί να παρασχεθεί από ένα πρόσωπο σε άλλο πριν από την τελική εξόφληση του κουπονιού. Για να αποφευχθεί ο κίνδυνος διπλής φορολόγησης όσον αφορά τη φορολογία της υπηρεσίας που σχετίζεται μ' αυτό το δικαίωμα, πρέπει να προβλεφθεί ότι η εκχώρηση του εν λόγω δικαιώματος και η εξαγορά των αγαθών ή των υπηρεσιών θα πρέπει να θεωρούνται μία ενιαία συναλλαγή.

(6) Η παροχή αγαθών ή υπηρεσιών μπορεί να συνεπάγεται άμεση πληρωμή ή να σχετίζεται με ένα κουπόνι. Για να εξασφαλιστεί ουδετερότητα όσον αφορά την αντιμετώπιση των εν λόγω συναλλαγών, ο φόρος στον οποίο υπόκειται η ενιαία αυτή συναλλαγή θα πρέπει να καθορίζεται με βάση τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αντάλλαγμα για το κουπόνι.

(7) Το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων προβλέπει τη φορολόγηση στο κράτος μέλος στο οποίο είναι εγκατεστημένο το πρακτορείο ταξιδίων. Για να αποφευχθεί η αλλαγή του τόπου φορολόγησης, θα πρέπει να προβλεφθεί ότι τα προϊόντα ή οι υπηρεσίες που παρέχονται με τη χρήση κουπονιών θα εξακολουθήσουν να καλύπτονται από το καθεστώς αυτό.

(8) Τα κουπόνια συχνά διανέμονται μέσω ενός πράκτορα ή διέρχονται μέσω μιας αλυσίδας διανομής που βασίζεται στην αγορά και τη συνακόλουθη μεταπώληση. Για να διατηρηθεί η ουδετερότητα, είναι σημαντικό το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αντάλλαγμα για το κουπόνι να παραμένει άθικτο. Για να διασφαλιστεί αυτό, η αξία των κουπονιών πολλαπλών σκοπών θα πρέπει να καθορίζεται κατά την έκδοση.

(9) Αν τα κουπόνια διανέμονται από έναν υποκείμενο στον φόρο, ο οποίος ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό τρίτου, ο υποκείμενος στον φόρο θεωρείται ότι έχει λάβει και παρέχει τα κουπόνια ο ίδιος. Αν η διανομή περιλαμβάνει κουπόνια πολλαπλών σκοπών κατά την οποία η φορολόγηση πραγματοποιείται μόνο κατά την εξόφληση των κουπονιών, αυτό θα οδηγούσε σε προσαρμογές σε όλα τα στάδια της αλυσίδας διανομής, με αποτέλεσμα να υπάρξουν μικρά ή καθόλου νέα φορολογικά έσοδα. Για να αποφευχθεί η υπερβολική διοικητική επιβάρυνση, ένας υποκείμενος στον φόρο που διανέμει τέτοια κουπόνια δεν θα πρέπει να θεωρείται ότι έλαβε και παρέχει το κουπόνι ο ίδιος.

(10) Πρέπει να αποσαφηνιστεί η φορολογική αντιμετώπιση των συναλλαγών που συνδέονται με τη διανομή των κουπονιών πολλαπλών σκοπών. Όταν τα εν λόγω κουπόνια αγοράζονται σε τιμή κάτω από την αξία τους με σκοπό να μεταπωληθούν σε υψηλότερη τιμή, η υπηρεσία διανομής θα πρέπει να φορολογείται με βάση το περιθώριο που πραγματοποιείται από τον υποκείμενο στον φόρο.

(11) Τα κουπόνια μπορεί να αφορούν τη διασυνοριακή παροχή αγαθών ή υπηρεσιών. Αν το απαιτητό του φόρου διαφέρει από το ένα κράτος μέλος στο άλλο, αυτό θα μπορούσε να οδηγήσει σε διπλή φορολόγηση ή σε μη φορολόγηση. Για να αποτραπεί η εν λόγω κατάσταση, δεν θα πρέπει να επιτρέπεται καμία παρέκκλιση από τον κανόνα σύμφωνα με τον οποίο ο ΦΠΑ είναι απαιτητός τη στιγμή της παροχής των αγαθών ή των υπηρεσιών.

(12) Ωστόσο, σε περίπτωση προκαταβολών, πριν από την παροχή, ο ΦΠΑ επιβάλλεται με βάση το εισπραχθέν ποσό. Θα πρέπει να αποσαφηνιστεί ότι η διάταξη αυτή καλύπτει επίσης τις πληρωμές που πραγματοποιούνται για κουπόνια που παρέχουν το δικαίωμα παροχής αγαθών ή υπηρεσιών, εφόσον είναι γνωστά ο τόπος και το επίπεδο φορολόγησής τους (κουπόνια συγκεκριμένου σκοπού). Για τα υπόλοιπα κουπόνια (κουπόνια πολλαπλών σκοπών), ο ΦΠΑ θα πρέπει να καθίσταται απαιτητός μόνο κατά την εξόφληση του κουπονιού.

(13) Ορισμένα κουπόνια επιτρέπουν εκπτώσεις κατά την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών. Δεδομένου ότι η μείωση της τιμής χρησιμοποιείται κυρίως για την προώθηση των αγαθών και των υπηρεσιών του εκδότη του κουπονιού, είναι σκόπιμο να προβλεφθεί ότι η εξόφληση του κουπονιού από τον πάροχο των αγαθών ή των υπηρεσιών θα θεωρείται υπηρεσία που παρέχεται από αυτόν στον εκδότη.

(14) Για να εξασφαλιστεί η συμμόρφωση με την αρχή της ουδετερότητας, όταν παρέχεται μείωση της τιμής των αγαθών ή υπηρεσιών έναντι ενός κουπονιού, το φορολογητέο ποσό της υπηρεσίας προώθησης που παρέχεται από τον εξοφλούντα στον εκδότη του κουπονιού θα πρέπει να είναι ίσο με τη χρηματική επιστροφή που λαμβάνεται από τον πρώτο.

(15) Στον βαθμό στον οποίο τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που παρέχονται κατά την εξόφληση ενός κουπονιού φορολογούνται, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που καταβάλλεται για δαπάνες σε σχέση με την έκδοση του κουπονιού. Θα πρέπει να αποσαφηνιστεί ότι το εν λόγω κόστος του ΦΠΑ εκπίπτει, ακόμη και αν τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες παρέχονται από κάποιον άλλον και όχι από τον εκδότη του κουπονιού.

(16) Περισσότεροι του ενός υποκείμενοι στον φόρο μπορεί να διαδραματίζουν κάποιο ρόλο στην έκδοση, τη διανομή και την εξόφληση ενός κουπονιού, αλλά, στην περίπτωση των κουπονιών πολλαπλών σκοπών, μόνο ο εξοφλών το κουπόνι γνωρίζει τι έχει παρασχεθεί, πότε και πού. Για να διασφαλιστεί ότι το ποσό του ΦΠΑ που καταβάλλεται είναι σωστό, ο εξοφλών θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να είναι ο υπόχρεος για την καταβολή στις φορολογικές αρχές του ΦΠΑ επί των αγαθών ή υπηρεσιών που παρέχονται κατά περίπτωση.

(17) Όταν η διανομή ή η εξαγορά ενός κουπονιού αυτή καθαυτή δημιουργεί ξεχωριστή παροχή υπηρεσιών διαφορετική από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που αποκτώνται με το κουπόνι, η δε παροχή αυτή είναι διασυνοριακή, είναι σημαντικό να εκπληρώνονται οι υποχρεώσεις όσον αφορά τον ΦΠΑ, έτσι ώστε να διασφαλίζεται η σωστή εφαρμογή και είσπραξη του οφειλόμενου ΦΠΑ.

(18) Δεδομένου ότι οι στόχοι των προς ανάληψη μέτρων σχετικά με την απλούστευση, τον εκσυγχρονισμό και την εναρμόνιση των κανόνων σχετικά με τον ΦΠΑ που εφαρμόζονται στα κουπόνια δεν μπορούν να επιτευχθούν επαρκώς από τα κράτη μέλη και δύνανται συνεπώς να επιτευχθούν καλύτερα σε επίπεδο Ένωσης, η Ένωση μπορεί να θεσπίσει μέτρα σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, που διατυπώνεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, που διατυπώνεται στο εν λόγω άρθρο, η παρούσα οδηγία δεν υπερβαίνει τα αναγκαία όρια για την επίτευξη των εν λόγω στόχων.

(19) Σύμφωνα με την κοινή πολιτική δήλωση των κρατών μελών και της Επιτροπής, της 28ης Σεπτεμβρίου 2011, σχετικά με τα επεξηγηματικά έγγραφα, τα κράτη μέλη ανέλαβαν να συνοδεύσουν, σε αιτιολογημένες περιπτώσεις, την κοινοποίηση των μέτρων μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο με ένα ή περισσότερα έγγραφα στα οποία θα επεξηγείται η σχέση μεταξύ των συστατικών στοιχείων μιας οδηγίας και των αντίστοιχων μερών των πράξεων μεταφοράς στο εθνικό δίκαιο[9]. Όσον αφορά την παρούσα οδηγία, ο νομοθέτης θεωρεί ότι η διαβίβαση τέτοιων εγγράφων είναι δικαιολογημένη.

(20) Η οδηγία 2006/112/ΕΚ θα πρέπει συνεπώς να τροποποιηθεί αναλόγως,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ:

Άρθρο 1

Η οδηγία 2006/112/ΕΚ τροποποιείται ως εξής:

1) Στο άρθρο 25 προστίθενται τα ακόλουθα στοιχεία δ) και ε):

«δ) στη διανομή κουπονιού πολλαπλών σκοπών από έναν υποκείμενο στον φόρο άλλο από τον εκδότη του κουπονιού, αν το κουπόνι τού παρέχεται σε τιμή χαμηλότερη από την ονομαστική αξία από τον εκδότη του κουπονιού ή από άλλον υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί εξ ονόματός του·

ε) στην εξαγορά δωρεάν εκπτωτικού κουπονιού, αν ο υποκείμενος στον φόρο που πραγματοποιεί την παροχή των αγαθών ή των υπηρεσιών με τα οποία σχετίζεται το κουπόνι λαμβάνει αντάλλαγμα από τον εκδότη.»

2) Στο άρθρο 28 προστίθεται το ακόλουθο εδάφιο:

[9] ΕΕ C 369 της 17.12.2011, σ. 14.

«Εντούτοις, το πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται αν ο υποκείμενος στον φόρο λαμβάνει μέρος στην παροχή κουπονιού πολλαπλών σκοπών.»

3) Στον τίτλο IV «Φορολογητέες πράξεις», παρεμβάλλεται το ακόλουθο κεφάλαιο 5:

«Κεφάλαιο 5

Κοινές διατάξεις για τα κεφάλαια 1 και 3

Άρθρο 30α

1. Ως «κουπόνι» νοείται ένα μέσο που παρέχει το δικαίωμα λήψης αγαθών ή υπηρεσιών, ή λήψης έκπτωσης ή χρηματικής επιστροφής όσον αφορά την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, και υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση εκπλήρωσης αυτού του δικαιώματος.

Ως «κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού» νοείται ένα κουπόνι που παρέχει το δικαίωμα λήψης αγαθών ή υπηρεσιών, αν η ταυτότητα του παρόχου, ο τόπος παροχής και ο εφαρμοστέος συντελεστής ΦΠΑ για τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες είναι γνωστά τη στιγμή της έκδοσης του κουπονιού.

Ως «κουπόνι πολλαπλών σκοπών» νοείται ένα κουπόνι, άλλο από εκπτωτικό κουπόνι ή κουπόνι χρηματικής επιστροφής, το οποίο δεν είναι κουπόνι συγκεκριμένου σκοπού.

Ως «εκπτωτικό κουπόνι» νοείται ένα κουπόνι που παρέχει το δικαίωμα λήψης έκπτωσης επί της τιμής ή χρηματικής επιστροφής σχέση με την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών.

2. Μια υπηρεσία πληρωμής κατά την έννοια της οδηγίας 2007/64/ΕΚ δεν θεωρείται κουπόνι.

Άρθρο 30β

Η παροχή κουπονιού που παρέχει το δικαίωμα λήψης αγαθών ή υπηρεσιών και η συνακόλουθη παροχή των εν λόγω αγαθών ή υπηρεσιών θεωρούνται μία ενιαία πράξη.

Η εν λόγω ενιαία πράξη αντιμετωπίζεται με τον ίδιο τρόπο που θα αντιμετωπίζεται μια παροχή αγαθών ή υπηρεσιών αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες δεν παρέχονται με τη χρήση κουπονιού.

Αν ένα κουπόνι παρέχει το δικαίωμα λήψης αγαθών ή υπηρεσιών για το οποίο εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η παροχή των αγαθών ή των υπηρεσιών αντιμετωπίζεται από πλευράς ΦΠΑ σύμφωνα με τους κανόνες του εν λόγω καθεστώτος.»

4) Το άρθρο 65 αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«Άρθρο 65

Σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένης της πληρωμής για κουπόνι πολλαπλού σκοπού, ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της είσπραξης και με βάση το εισπραχθέν ποσό.»

5) Στο άρθρο 66, το δεύτερο εδάφιο αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«Εντούτοις, η παρέκκλιση που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν εφαρμόζεται όταν γίνονται πληρωμές έναντι κουπονιού ή για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο πελάτης είναι υπόχρεος του ΦΠΑ κατ' εφαρμογή του άρθρου 196.»

6) Παρεμβάλλονται τα ακόλουθα άρθρα 74α, 74β και 74γ:

«Άρθρο 74α

1. Το φορολογητέο ποσό της παροχής αγαθών ή υπηρεσιών που εξοφλείται έναντι κουπονιού πολλαπλών σκοπών είναι ίσο με την ονομαστική αξία του εν λόγω κουπονιού ή, σε περίπτωση μερικής εξόφλησης, με το μέρος της ονομαστικής αξίας που αντιστοιχεί στη μερική εξόφληση του εν λόγω κουπονιού, μειωμένο κατά το ποσό του ΦΠΑ που αφορά τα εξοφλούμενα αγαθά ή υπηρεσίες.

2. Η ονομαστική αξία ενός κουπονιού πολλαπλών σκοπών περιλαμβάνει οτιδήποτε συνιστά αντάλλαγμα, συμπεριλαμβανομένου του ποσού του ΦΠΑ, το οποίο έλαβε ή θα λάβει ο εκδότης του κουπονιού.

Άρθρο 74β

Όσον αφορά την παροχή των υπηρεσιών διανομής που αναφέρονται στο στοιχείο δ) του άρθρου 25, το φορολογητέο ποσό είναι ίσο με τη διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας του κουπονιού και της τιμής αγοράς που έχει πληρωθεί, μείον το ποσό του ΦΠΑ που σχετίζεται με την παρεχόμενη υπηρεσία διανομής.

Άρθρο 74γ

Όσον αφορά τις υπηρεσίες εξόφλησης που αναφέρονται στο στοιχείο ε) του άρθρου 25, το φορολογητέο ποσό είναι ίσο με τη μείωση τιμής που παρέχεται στον πελάτη και επιστρέφεται από τον εκδότη, μείον το ποσό του ΦΠΑ που σχετίζεται με την παρεχόμενη υπηρεσία εξόφλησης.»

7) Στο άρθρο 169 προστίθεται το ακόλουθο στοιχείο δ):

«δ) τις πράξεις που έχουν σχέση με την καταβολή τιμήματος από τον εκδότη ενός τίτλου στον υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί την παροχή των αγαθών ή των υπηρεσιών τα οποία αφορά το κουπόνι, κατά το μέτρο που τα παρεχόμενα αγαθά ή υπηρεσίες παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης.»

8) Στο άρθρο 193 προστίθεται το ακόλουθο εδάφιο:

«Όταν μία ενιαία συναλλαγή που αναφέρεται στο άρθρο 30β συνίσταται στην παροχή ενός κουπονιού πολλαπλών σκοπών και τη συνακόλουθη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών, ο εξοφλών θεωρείται ότι έχει πραγματοποιήσει τη φορολογητέα παροχή.»

9) Το άρθρο 272 τροποποιείται ως εξής:

α) στην παράγραφο 1, το στοιχείο β) αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«β) τους υποκείμενους στον φόρο που δεν πραγματοποιούν καμία από τις ακόλουθες πράξεις:

i) εκείνες που αναφέρονται στα άρθρα 20, 21, 22, 33, 36, 138 και 141·

ii) εκείνες που αναφέρονται στο άρθρο 44, αλλά μόνο όταν ο ΦΠΑ οφείλεται από τον πελάτη κατ' εφαρμογή του άρθρου 196·»

β) Η παράγραφος 2 αντικαθίσταται από το ακόλουθο κείμενο:

«2. Αν τα κράτη μέλη κάνουν χρήση της επιλογής που προβλέπεται στην παράγραφο 1 πρώτο εδάφιο στοιχεία δ) ή ε), λαμβάνουν τα απαραίτητα μέτρα για την ορθή εφαρμογή του μεταβατικού καθεστώτος φορολόγησης των ενδοκοινοτικών πράξεων.»

Άρθρο 2

1. Τα κράτη μέλη θεσπίζουν και δημοσιεύουν, έως την 1η Ιανουαρίου 2014 το αργότερο, τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν με την παρούσα οδηγία. Ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων.

Εφαρμόζουν τις εν λόγω διατάξεις από την 1η Ιανουαρίου 2015.

Όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις εν λόγω διατάξεις, αυτές περιέχουν αναφορά στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από την αναφορά αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο γίνεται η εν λόγω αναφορά.

2. Τα κράτη μέλη ανακοινώνουν στην Επιτροπή το κείμενο των ουσιωδών διατάξεων εσωτερικού δικαίου τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που διέπεται από την παρούσα οδηγία.

Άρθρο 3

Η παρούσα οδηγία αρχίζει να ισχύει την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή της στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

Άρθρο 4

Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη.

Βρυξέλλες,

Για το Συμβούλιο
Ο Πρόεδρος