EUROPEISKA KOMMISSIONEN

Bryssel den 10.5.2012
COM(2012) 206 final

2012/0102 (CNS)

Förslag till

RÅDETS DIREKTIV

om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, vad beträffar behandlingen av vouchrar

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

MOTIVERING

1. BAKGRUND TILL FÖRSLAGET

Motiv och syfte

Varken sjätte mervärdesskattedirektivet[1] eller mervärdesskattedirektivet[2] innehåller bestämmelser om behandlingen av transaktioner som innefattar vouchrar. Användning av en voucher i en beskattningsbar transaktion kan få konsekvenser för beskattningsunderlaget, tidpunkten för transaktionen och i vissa fall även platsen för beskattning. Osäkerhet om den rätta skattemässiga behandlingen kan dock ge upphov till problem vid gränsöverskridande transaktioner och vid kedjetransaktioner i samband med kommersiell distribution av vouchrar.

Eftersom gemensamma regler saknas har medlemsstaterna tvingats utveckla sina egna lösningar, som därmed inte är samordnade. De olikheter i fråga om beskattning som det gett upphov till medför problem som dubbelbeskattning eller utebliven beskattning men bidrar också till skatteflykt och reser hinder mot företagsinnovation. I och med att vouchrar kan ha allt fler funktioner har dessutom skillnaden mellan vouchrar och mer generella betalningsinstrument blivit mindre tydlig.

Mycket har hänt sedan gemensamma mervärdesskatteregler antogs 1977. Den ökade användningen av vouchrar är bara en av många förändringar av sättet att bedriva affärsverksamhet som medfört komplikationer som inte förutsågs då.

Europeiska unionens domstol har vid flera tillfällen ombetts att klargöra hur mervärdesskattedirektiven ska tillämpas under sådana omständigheter. När det gäller vouchrar har denna process gett en viss ledning, men andra problem har förblivit olösta. Syftet med detta förslag är att ta itu med dessa frågor genom att klargöra och harmonisera EU-lagstiftningens regler om behandlingen av vouchrar för mervärdesskatteändamål.

Allmän bakgrund

Detta lagstiftningsförslag syftar till att skapa klarhet. Det bör även omfatta skattekonsekvenserna av de olika typerna av vouchrar när de utställs, distribueras eller löses in, antingen i en och samma medlemsstat eller i samband med verksamhet som bedrivs i mer än en medlemsstat.

Vad är en voucher?

I mervärdesskattereglerna avses med en voucher ett instrument som ger innehavaren rätt till varor eller tjänster, eller till en prisreduktion eller en rabatt i samband med tillhandahållande av varor eller tjänster. Utställaren påtar sig en skyldighet att tillhandahålla varor eller tjänster eller att bevilja en prisreduktion eller ge en rabatt.

---

[1] Rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 13.6.1977, s. 1) (”sjätte mervärdesskattedirektivet”).

[2] Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 11.12.2006, s. 1) (”mervärdesskattedirektivet”), ersätter sjätte mervärdesskattedirektivet från och med den 1 januari 2007.

En voucher kan förekomma i elektronisk eller fysisk form och har vanligen ett underliggande kommersiellt syfte eller marknadsföringssyfte. Det kan handla om att marknadsföra vissa varor eller tjänster eller underlätta betalning för vissa varor eller tjänster. En voucher syftar alltså till att utveckla marknaden för varor eller tjänster, få lojala kunder eller underlätta betalningsprocessen. Dessa syften gör att en voucher kan skiljas från instrument som resecheckar, där syftet enbart är att göra betalningar.

Ett instrument som enbart har till syfte att göra betalningar omfattas inte av definitionen av en voucher för mervärdesskatteändamål. För rena betaltjänster gäller andra mervärdesskatteregler.

Det finns olika typer av vouchrar. Vissa utställs mot ersättning och kan i dag beskattas antingen vid försäljning eller vid inlösen, beroende på de enskilda medlemsstaternas förhållningssätt. En voucher kan också utställas utan kostnad och ge innehavaren rätt till varor eller tjänster utan ytterligare betalning. Varorna eller tjänsterna kan då betraktas som en affärsgåva. En kostnadsfri rabattvoucher som ger innehavaren rätt till en prisreduktion vid en efterföljande transaktion kan helt enkelt ses som en skyldighet att bevilja en prisnedsättning.

Rätten till en prisreduktion på alla köp under en tidsperiod betraktas dock inte i detta sammanhang som en voucher, även om den ges mot betalning, eftersom rätten inte är beroende av köptransaktionerna. En sådan öppen rätt (även om den är tidsbegränsad) skiljer sig helt från en rabattvoucher, där rätten gäller ett tillfälle och är kopplad till ett visst tillhandahållande. Det betyder emellertid inte att en sådan tjänst inte ska beskattas.

Vilka frågor behöver tas upp när det gäller den aktuella behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende?

En grundläggande fråga som uppstår är när transaktioner med koppling till en voucher ska beskattas. Utan gemensamma regler finns ingen samordning mellan medlemsstaternas praxis. Vissa beskattar de vanligaste typerna av vouchrar vid utställandet medan andra beskattar vid inlösen. Det skapar osäkerhet för företagen, särskilt de som vill utnyttja den inre marknadens möjligheter. När en voucher ställs ut i en medlemsstat och utnyttjas i en annan får olikheterna i fråga om beskattning konsekvenser i form av dubbelbeskattning och utebliven beskattning.

Skiljelinjen mellan vouchrar (för vilka mervärdesskattereglerna behandlas här) och utvecklingen av innovativa betalningssystem (vars behandling i mervärdesskattehänseende tas upp i andra delar av mervärdesskattedirektivet) måste klargöras.

Vouchrar når ofta konsumenterna via en kedja av distributörer (i synnerhet förbetalda telekommunikationsvouchrar). Även här har avsaknaden av gemensamma regler lett till ett lappverk, ibland med inslag av lokala regler om undantag från skatteplikt, vilket hindrar utvecklingen av affärsmodeller för EU-intern verksamhet.

Rabattvouchrar kan vara förknippade med en återbetalning från en tillverkare eller distributör (som ställer ut rabattvouchrar) till en återförsäljare för att kompensera för en prisnedsättning som kunden får mot en rabattvoucher. De gällande reglerna, såsom de tolkats av EU-domstolen, är tungrodda och svåra att tillämpa i praktiken. Det finns ett akut behov av en bättre lösning.

2. VILKA LÖSNINGAR FÖRESLÅS?

För att lösa dessa problem föreslås ändringar av mervärdesskattedirektivet. De faller under fem rubriker.

1. Definition av vouchrar för mervärdesskatteändamål

Det första steget är att klargöra vad en voucher är i mervärdesskattehänseende. Det kräver en ny artikel 30a. Det måste tydligt framgå av mervärdesskattedirektivet vilka vouchrar som ska beskattas när de utställs och vilka som ska beskattas först vid inlösen. De förra beskrivs som ”enfunktionsvouchrar” och de senare som ”flerfunktionsvouchrar”. Denna distinktion är beroende av huruvida det finns uppgifter som möjliggör beskattning vid utställandet eller om beskattning kan ske först vid inlösen, eftersom slutanvändningen beror på vilket val som görs. Det är också nödvändigt att se till att instrument som i dag kan användas som betalning på flera försäljningsställen utan samband med varandra och som för närvarande i allmänhet inte behandlas som vouchrar fortsätter att behandlas på samma sätt.

Innovation i tillhandahållandet av betaltjänster har gjort distinktionen mellan vouchrar och traditionella betalningssystem otydlig. Artikel 30a ger också den klarhet som behövs om gränserna för vouchrar i mervärdesskattehänseende.

2. Tidpunkten för beskattning

När de olika typerna av vouchrar har identifierats behövs ytterligare några ändringar för att klargöra den korrekta behandlingen för mervärdesskatteändamål.

De gällande reglerna om tidpunkten för skattens utkrävbarhet (i artikel 65) bör anpassas så att enfunktionsvouchrar blir föremål för mervärdesskatt vid tidpunkten för utställande och betalning.

För att undvika förvirring får inte tillhandahållandet av den rätt som följer med en voucher och det underliggande tillhandahållandet av varor eller tjänster betraktas som separata transaktioner. Enfunktionsvouchrar beskattas från början, så detta potentiella problem kommer inte att uppstå. För vouchrar som inte beskattas vid utställandet därför att platsen och nivån för beskattningen ännu inte kan fastställas bör skatt utkrävas först när de underliggande varorna eller tjänsterna tillhandahålls. För att se till att detta sker, och endast detta, föreslås en ny artikel 30b. Där klargörs att utställandet av en voucher och det efterföljande tillhandahållandet av varor eller tjänster utgör en enda transaktion för mervärdesskatteändamål.

3. Regler om distribution

När det i mervärdesskattedirektivet har slagits fast att flerfunktionsvouchrar ska beskattas vid inlösen måste en del frågor som rör deras distribution behandlas. Innan dessa vouchrar når en konsument passerar de ofta genom en kedja av distributörer. Även om den underliggande transaktionen inte ska beskattas förrän det slutliga tillhandahållandet av varor eller tjänster äger rum är kommersiell distribution av en flerfunktionsvoucher i sig ett tillhandahållande av en beskattningsbar tjänst som är oberoende av det underliggande tillhandahållandet. När denna flerfunktionsvoucher byter ägare i en distributionskedja kan beskattningsunderlaget för tjänsten i fråga mätas med utgångspunkt i voucherns värdeutveckling. När en distributör köper en voucher för X och därefter säljer den för ett högre belopp, X plus Y, är värdestegringen Y värdet av den distributionstjänst som tillhandahållits.

Eftersom distributionskedjorna för flerfunktionsvouchrar kan sträcka sig över flera medlemsstater behövs gemensamma regler för identifiering och mätning av denna distributionstjänst. I ett nytt led d i artikel 25 klargörs att distributionen är ett tillhandahållande av en tjänst enligt mervärdesskattedirektivet. Beräkningen av beskattningsunderlaget för denna tjänst behandlas i en ny artikel 74b.

För att underlätta beräkningen av beskattningsunderlaget för varje steg i en distributionskedja införs begreppet nominellt värde i artikel 74a. Det definieras där som den totala ersättning som utgår till utställaren av en flerfunktionsvoucher, vilket i sin tur är det beskattningsunderlag (plus mervärdesskatt) som kan hänföras till tillhandahållandet av de underliggande varorna eller tjänsterna.

Dessa två bestämmelser är utformade på ett sätt som säkerställer att samtliga beskattningsbara transaktioner som förknippas med en flerfunktionsvoucher – tillhandahållandet av en distributionstjänst och tillhandahållandet av de underliggande varorna eller tjänsterna – beskrivs och beskattas på ett heltäckande, neutralt och öppet sätt.

4. Rabattvouchrar

Svårigheter uppstår med rabattvouchrar när det i slutändan är utställaren och inte inlösaren som beviljar prisreduktionen. För att undvika en invecklad serie justeringar föreslås att denna prisreduktion behandlas som ett separat tillhandahållande av en tjänst från inlösaren till utställaren. De bestämmelser som krävs för detta anges i en ny punkt e i artikel 25 samt i artikel 74c.

5. Andra tekniska ändringar eller följdändringar

En del ytterligare tekniska ändringar av mervärdesskattedirektivet krävs för att se till att dessa lösningar fungerar på avsett sätt, framför allt när det gäller avdragsrätten (artikel 169), den beskattningsbara personen (artikel 193) och andra skyldigheter (artikel 272). Tekniska ändringar av artiklarna 28 och 65 är nödvändiga för en korrekt behandling av flerfunktionsvouchrar respektive enfunktionsvouchrar.

3. TEKNISK FÖRKLARING AV HUVUDDRAGEN I FÖRSLAGET

Definitionen av vouchrar och de olika kriterier som gäller, inklusive tidpunkten för beskattning (artiklarna 30a.1, 30a.2 och 30b).

Mervärdesskattereglerna bör vara tydliga och konsekventa när det gäller när skatten ska tas ut. Om de uppgifter som behövs för ett korrekt beskattningsbeslut inte är tillgängliga när en voucher utställs innebär det i praktiken att beskattningen kan avgöras först vid tidpunkten för inlösen. Eftersom mervärdesskattedirektivet inte ger någon vägledning råder inget samförstånd om vilka vouchrar som ska beskattas vid tidpunkten för utställandet och vilka som ska beskattas vid inlösen. Det betyder att vissa medlemsstater kommer att behandla ett visst slags voucher (t.ex. ett förbetalt tillgodohavande för telefoni[3]) som en förskottsbetalning som ska beskattas i förskott, medan andra medlemsstater kommer att hantera samma slags

[3] Förbetalda telefonkort är den vanligaste typen av voucher. I den ekonomiska undersökning som finns fogad till konsekvensanalysen uppskattas det totala värdet av förbetalda tillgodohavanden för mobiltelefoni i EU 2008 till 38 miljarder euro.

voucher genom att beskatta det slutliga tillhandahållandet[4]. Om en voucher utställs i den förra medlemsstaten och löses in i den senare kommer båda att påföra mervärdesskatt på samma tillhandahållande. Detta är lagligt ur båda perspektiven men resulterar i dubbelbeskattning. I den motsatta situationen skulle ingen medlemsstat påföra mervärdesskatt, vilket resulterar i utebliven beskattning.

Dubbelbeskattning till följd av olikheter i regelverken kan utgöra och utgör ett hinder mot kommersiella arrangemang som syftar till att utnyttja den inre marknadens möjligheter. Omvänt kan oavsiktlig utebliven beskattning till följd av olikheter missbrukas.

För att komma till rätta med detta problem ges i förslaget till att börja med en definition av vouchrar och de huvudsakliga kategorierna av vouchrar. Åtskillnad görs särskilt mellan enfunktionsvouchrar och flerfunktionsvouchrar.

En enfunktionsvoucher ger innehavaren rätt att erhålla identifierade varor eller tjänster under förhållanden där beskattningsnivån (i synnerhet mervärdesskattesatsen), tillhandahållarens identitet och den medlemsstat där det underliggande tillhandahållandet av varor eller tjänster ger rum bestämt kan fastställas från början. Behandlingen i mervärdesskattehänseende avgörs när vouchern säljs. Ett exempel på en enfunktionsvoucher är när en tjänsteleverantör säljer vouchrar (antingen direkt eller via ett ombud) som ger rätt till en fastställd tjänst (t.ex. telekommunikation) som tillhandahålls i en viss medlemsstat.

En flerfunktionsvoucher ger innehavaren rätt att erhålla varor eller tjänster varvid dessa varor eller tjänster eller den medlemsstat där de ska tillhandahållas och beskattas inte är tillräckligt identifierade så att mervärdesskatten kan fastställas vid tidpunkten för utställandet av vouchern. Ett exempel kan vara när en internationell hotellkedja vill marknadsföra sina produkter genom vouchrar som kan lösas in mot logi vid dess anläggningar i någon av flera medlemsstater. Ett annat kan vara där en förbetald kredit kan användas antingen för telekommunikation (med normalskattesats för mervärdesskatt) eller för att betala för kollektivtrafik (där en reducerad skattesats kan gälla).

Distinktion mellan vouchrar och betalningsinstrument (artikel 30a.2)

Med tanke på de olika behandlingarna i mervärdesskattehänseende kräver neutraliteten att det görs tydlig åtskillnad mellan vouchrar och mer generella betalningsmedel, med hänsyn till deras respektive särdrag. När en ren betalningsmetod antar en del av de egenskaper som förknippas med vouchrar (t.ex. ett kort med lagrat värde eller en förbetald kredit som lagras på eller kopplas till en mobiltelefon), är det nödvändigt att titta närmare på hur den i grund och botten fungerar. Inlösen av en voucher mot varor eller tjänster utgör inte en betalning utan snarare ett utövande av en rätt till följd av en betalning som ägde rum när vouchern utställdes eller bytte ägare. När en lagrad eller förbetald kredit används för att betala kostnaden för varor eller tjänster uppstår däremot rätten till varorna eller tjänsterna fört när betalningen görs. Begreppsmässigt skiljer sig detta i grunden från utövandet av en rätt som förvärvats av innehavaren av en voucher.

Vouchrar bör alltid leda till ett tillhandahållande av varor eller tjänster och utställs ofta för att främja en viss leverantörs eller leverantörsgrupps försäljning eller för att underlätta köp. Dessa egenskaper, i kombination med rätten att erhålla varor eller tjänster (som motsvaras av

[4] De olika förhållningssätten till tidpunkten för beskattning av vouchrar beskrivs i den konsekvensanalys som åtföljer detta förslag.

en skyldighet att tillhandahålla varorna eller tjänsterna) har betydelse för distinktionen mellan vouchrar och mer generella betalningsinstrument (som inte är förknippade med sådana särskilda rättigheter).

I och med att de mobila enheterna blir allt fler ökar behovet av en tydlig distinktion mellan förbetalda tillgodohavanden för telekommunikation (som är vouchrar) och mobila betaltjänster mer generellt, som sannolikt kommer att dra maximal nyttja av de förras förskottsfaktureringssystem. Med mobila betalningssystem kan konsumenten använda en mobiltelefon för att betala för ett allt större utbud av varor och tjänster vid sidan av telekommunikationstjänster (och till och med göra penningöverföringar). Om systemet syftar till att underlätta betalning för ett brett eller obegränsat utbud som kan innefatta innehåll (musikfiler, spel, kartor, data osv.) eller andra tjänster (parkering osv.) eller varor (t.ex. från en varuautomat) blir det svårt att se det som en voucher. Distinktionen mellan en flerfunktionsvoucher (där innehavaren har tillgång till både telekommunikationstjänster och andra specificerade tjänster eller varor) och en betaltjänst (där syftet är att underlätta utnyttjandet av ett förbetalt tillgodohavande för köp av varor eller tjänster, framför allt från ett tredje företag) avgörs av om det föreligger en rätt att erhålla varor eller tjänster.

Instrument som kan ha vissa av egenskaperna hos vouchrar men som främst är avsedda som betalningsmedel ska därför undantas från definitionen av en voucher. Det är syftet med artikel 30a.2.

Vouchrar som distribueras i en kedja (artiklarna 25 d, 74a och 74b)

Vouchrar kan distribueras på många sätt (i tidningar, via mellanhänder, tillsammans med produkter i snabbköp osv.).

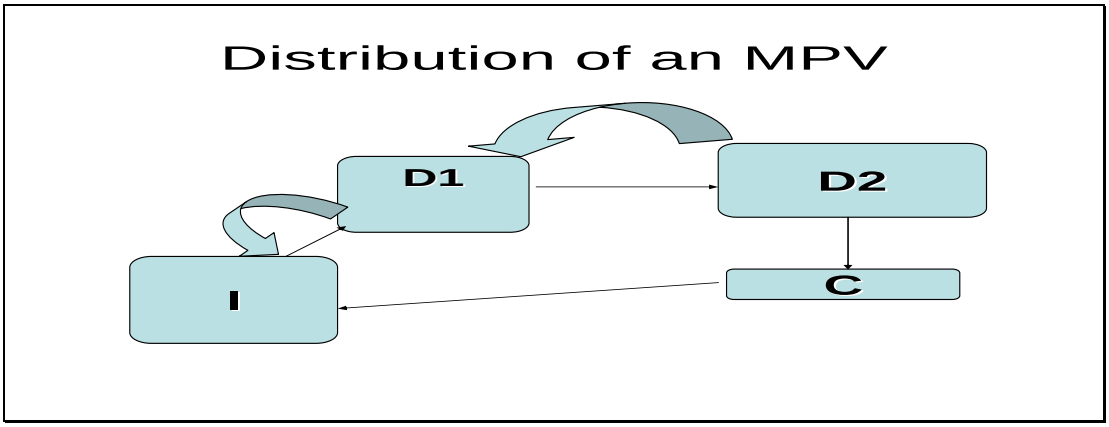
Eftersom enfunktionsvouchrar kan beskattas i förskott är distributionen av dem relativt okomplicerad, Distribution av flerfunktionsvouchrar via mellanhänder i en försäljningskedja kan däremot vara mer problematisk.

Det finns många modeller, men ett synsätt är att det pris till vilket utställaren (I) säljer flerfunktionsvouchern i början av kedjan skiljer sig från det pris som kunden betalar i slutet av kedjan på grund av distributörsmarginaler eller pålägg. Kunden som köper flerfunktionsvouchern i slutet av kedjan betalar ett högre pris än den ersättning som utställaren av vouchern erhåller i början av kedjan. Om inte vederbörlig hänsyn tas till marginalen (eller pålägget) skulle det uppstå en skillnad mellan utställarens (utgående) mervärdesskatt och den (ingående) mervärdesskatt som kunden, som kan vara en beskattningsbar person med avdragsrätt, förväntar sig att se på fakturan.

Sådana här lösningar är vanliga i samband med distribution av förbetalda telekommunikationsvouchrar.

För att hantera detta föreslås att man inför begreppet nominellt värde, ett konstant värde som fastställs från början av utställaren av flerfunktionsvouchern, och att en positiv skillnad mellan detta nominella värde och det pris som en distributör av flerfunktionsvouchern betalar betraktas som ersättning för en distributionstjänst. Distributören (D1) tillhandahåller en (beskattad) distributionstjänst till utställaren (I). Efterföljande distributörer (D2) tillhandahåller en liknande distributionstjänst till den föregående distributören (som har sålt flerfunktionsvouchern till dem).

Detta kan illustreras på följande sätt:



Företaget I (en telekommunikationsleverantör) säljer i detta fall en flerfunktionsvoucher till en distributör (D1) med det nominella värdet 100 euro. D1 betalar utställaren 80 euro. Skillnaden mellan det nominella värdet och det pris som betalas är 20 euro. Detta belopp betraktas som ersättningen (inklusive mervärdesskatt) för en distributionstjänst som tillhandahålls av distributören till telekommunikationsleverantören.

D1 utfärdar en faktura till I, som visar kostnaden för distributionstjänsten och gällande mervärdesskatt. Med en mervärdesskattesats på 25 % kommer distributionstjänsten att kosta 16 euro med en mervärdesskatt på 4 euro.

D1 säljer därefter flerfunktionsvouchern till en underdistributör, D2, för 90 euro. Här anses D2 tillhandahålla en distributionstjänst till D1. D2 utfärdar en faktura som visar skillnaden mellan det nominella värdet (100 euro) och det belopp som betalats (90 euro), dvs. 8 euro för tjänsten plus 2 euro i mervärdesskatt.

D2 säljer därefter vouchern till slutkunden (C) för 100 euro. C använder vouchern (ett förbetalt tillgodohavande) för att erhålla telekommunikationstjänster eller andra tjänster från I. Om detta avser yrkesmässig användning får C (en beskattningsbar person) en faktura från I på 100 euro, inklusive mervärdesskatt.

Ingen mervärdesskattefaktura utfärdas i något skede för försäljningen av flerfunktionsvouchern i distributionskedjan.

Vad beträffar I, telekommunikationsleverantören och utställaren av flerfunktionsvouchern, kommer det företaget att ha tillhandahållit tjänster till ett värde av 80 euro med en utgående mervärdesskatt på 20 euro (om man i exemplet alltid utgår från en konstant mervärdesskattesats på 25 %). Företaget I kommer att ha ådragit sig distributionskostnader på 16 euro (plus ingående mervärdesskatt på 4 euro) för att flerfunktionsvouchern ska nå slutkunden.

Neutralitet i fråga om kostnadsfria rabattvouchrar (artiklarna 25 e och 74c)

Kostnadsfria rabattvouchrar ger innehavaren rätt till en prisreduktion vid inlösen mot tillhandahållande av vissa varor eller tjänster. Om utställaren och inlösaren är samma person minskar beskattningsunderlaget för dessa varor eller tjänster med rabattbeloppet (minus den mervärdesskatt som ingår). En konsument som köper en produkt för 100 euro betalar alltså bara 95 euro om han använder en rabattvoucher värd 5 euro.

De varor som rabattvouchrar avser passerar i praktiken ofta flera beskattningsbara personer (t.ex. grossister, distributörer och återförsäljaren) innan de når slutkunden. Utställaren av

vouchern (t.ex. tillverkaren) ersätter ofta inlösaren (t.ex. en återförsäljare) för prisreduktionen. Det kan till och med hända att konsumenten betalar det normala priset men i efterhand får pengar tillbaka (eller ”rabatt”) av utställaren. Här uppstår svårigheter med att fastställa den rätta skattemässiga behandlingen.

I dag kan den ursprungliga utställaren (grossist eller tillverkare), på grundval av EU-domstolens fasta rättspraxis[5], dra av ersättningen till inlösaren från priset för den ursprungliga försäljningen av de varor som vouchern avser. För att undvika ett skatteunderskott (efterföljande beskattningsbara personer i kedjan behöver inte korrigera sin ingående mervärdesskatt) ses ersättningen som en tredjepartsbetalning från tillverkaren till inlösaren, som (med undantag av den mervärdesskatt som ingår) måste läggas till beskattningsunderlaget på den faktura som inlösaren utfärdar till kunden. I exemplet ovan kommer inlösaren alltså att utfärda en faktura på 100 euro (inklusive mervärdesskatt) till kunden, även om kunden bara har betalat 95 euro.

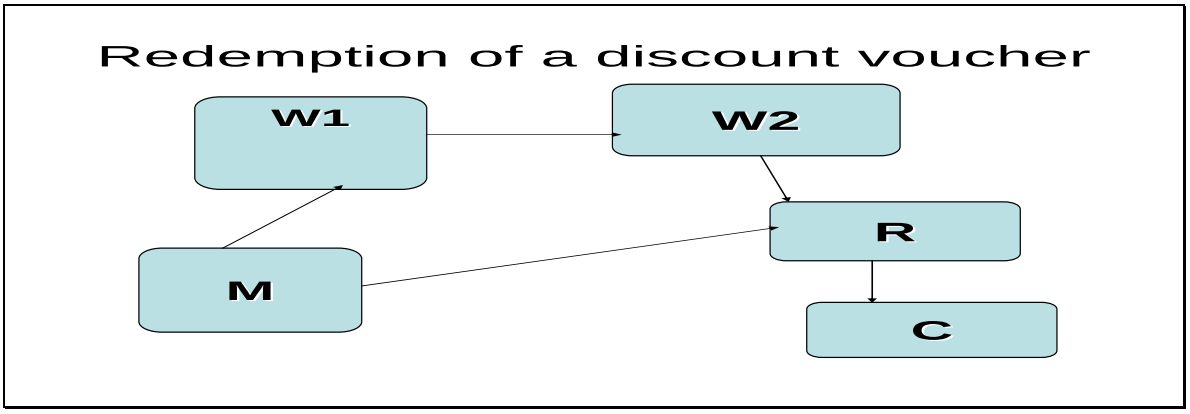
Det kommer dock ändå att uppstå svårigheter när dessa justeringar måste göras genom en distributionskedja (detta är komplicerat och företagen ställs inför inkonsekventa regler om redovisning och dokumentation av mervärdesskatt) eller när vouchern löses in i en annan medlemsstat än den där den utställdes. Det finns ingen enkel lösning på konflikten mellan kundens avdragsrätt (när vouchern utnyttjas av en beskattningsbar person för varor eller tjänster som kommer att användas för dennes ekonomiska verksamhet) och sänkningen av beskattningsunderlaget för tillverkaren. Rättspraxis säger inte heller någonting om vad som händer när det inte är utställaren av vouchern som står för återbetalningen.

Det föreslås därför att den rådande situationen ändras på lämpligt sätt. Återbetalningen ska hädanefter, i stället för att utgöra ersättning till tredje part, ses som en ersättning (som innefattar mervärdesskatt) för tillhandahållande av en inlösentjänst. I stället för att sänka beskattningsunderlaget vid den första försäljningen drar tillverkaren (som utställer vouchern) av den ingående mervärdesskatten på den inlösentjänst som tillhandahålls av inlösaren.

När en kostnadsfri rabattvoucher lämnas för inlösen i utbyte mot tillhandahållande av varor eller tjänster kommer det pris som betalas fortfarande att minskas med voucherns nominella värde, men då minskar beskattningsunderlaget för tillhandahållandet. Detta beskattningsunderlag (plus mervärdesskatten) är det pris som kunden faktiskt betalar. I exemplet ovan betyder det att inlösaren utfärdar en faktura på 95 euro (inklusive mervärdesskatt). Kunden kan aldrig dra av mer mervärdesskatt än vad som är lämpligt, och neutraliteten återställs.

Detta kan illustreras på följande sätt:

[5] Mål C-317/94, Elida Gibbs Ltd mot Commissioners of Customs and Excise, REG 1996, s. I-5339; mål C-427/98, Europeiska kommissionen mot Förbundsrepubliken Tyskland, REG 2002, s. I-8315.



Företaget M, en tillverkare, säljer varor till grossisten W1 för 70 euro. W1 säljer dem därefter för 80 euro till W2 som i sin tur säljer dem till R, en återförsäljare, för 90 euro (alla belopp inkluderar mervärdesskatt).

R säljer slutligen varorna till slutkunden C för 100 euro.

För att främja försäljning distribuerar M under tiden via tidningar en kostnadsfri rabattvoucher som ger rätt till en prisreduktion på 5 euro. C har en sådan voucher när han gör sitt köp. Vouchern godtas som delbetalning av R, som i sin tur ber M om ersättning.

I dag ger denna ersättning M möjlighet att sänka beskattningsunderlaget för leveransen till W1. Det anses dock omöjligt att göra denna justering genom hela distributionskedjan, och EU-domstolens lösning var att behandla beloppet på 5 euro som en tredjepartsbetalning. Det är emellertid en bristfällig lösning som leder till ett skatteunderskott om C är en beskattningsbar person (med rätt att dra av ingående skatt) eller om leverantörskedjan innefattar mer än en medlemsstat (med nollskattesats på EU-interna förvärv).

För att komma till rätta med detta betraktas i den föreslagna artikel 25 e beloppet på 5 euro som en inlösentjänst för vilken R utfärdar en faktura till M (där 5 euro är beloppet inklusive mervärdesskatt). M justerar inte längre beskattningsunderlaget för den ursprungliga leveransen, och C, som i själva verket betalar 95 euro, får en faktura på det beloppet (alla belopp inkluderar mervärdesskatt).

SAMRÅD MED BERÖRDA PARTER

Frågan om behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende diskuterades vid Fiscalis-seminarier 2002 och 2006 med företrädare för medlemsstaternas skattemyndigheter. Detta följdes av ett offentligt samråd 2006. Resultatet finns på

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

I de flesta svar konstaterades att problemen i stor utsträckning kan tillskrivas medlemsstaternas olika tillämpning av mervärdesskattereglerna, vilket framför allt orsakar svårigheter i samband med EU-intern verksamhet. En harmoniserad tolkning av de gällande reglerna är nödvändig, och de svarande menade att det antagligen kräver ändringar av primärrätten. En juridisk definition av vouchrar för mervärdesskatteändamål ansågs allmänt som grundläggande.

Utvecklingen mot vouchrar med allt fler funktioner innebär att skiljelinjen mot konventionella betalningsmedel inte alltid är tydlig eller konsekvent. Neutralitet i behandlingen av olika

system med samma funktioner ansågs därför allmänt som en fråga som behövde uppmärksammas.

KONSEKVENSANALYS

De problem som förekommit, och som detta initiativ syftar till att åtgärda, kan tillskrivas brister i lagstiftning som inte följt med den senaste tidens kommersiella utveckling.

Förslaget åtföljs av en konsekvensanalys. Slutsatsen av den är att det enda realistiska sättet att hantera de brister som konstaterats är att modernisera mervärdesskattedirektivet genom att införa nya bestämmelser som gäller vouchrar.

Två andra alternativ övervägdes: ingen åtgärd och icke-bindande instrument. Det förra skulle innebära att man överlät åt medlemsstaterna att lösa de problem som förekommit. Medlemsstaterna skulle kunna införa tillfälliga lösningar eller söka vägledning från EU-domstolen. Ett exempel på det senare skulle kunna vara att utfärda riktlinjer. Inget av dessa alternativ skulle dock garantera rättslig säkerhet eller en rättsakt om ändring av gällande mervärdesskatteregler. De konstaterade bristerna, framför allt avsaknaden av vägledning i mervärdesskattedirektivet, vilket skulle säkra en konsekvent behandling från medlemsstaternas sida, är särskilt olyckliga på skatteområdet, där det är synnerligen viktigt med rättslig säkerhet.

En undersökning gjord av Deloitte ingår som bilaga till konsekvensanalysen. Den stöder det ekonomiska berättigandet för detta lagstiftningsförslag, särskilt när det gäller de faktiska och potentiella konsekvenserna av olikheter mellan medlemsstaterna. Den bekräftar också att vouchrar för förbetalda telekommunikationstjänster är den absolut största kategorin av vouchrar och att den skattemässiga behandlingen av dem skiljer sig åt i hög grad. Det kan leda till systematisk skatteflykt och konkurrenssnedvridning eller till och med göra ekonomiskt utnyttjande oattraktivt på grund av osäkerhet i skattehänseende.

RÄTTSLIGA ASPEKTER PÅ FÖRSLAGET

Förslaget utgörs av flera ändringar av mervärdesskattedirektivet som syftar till att tydligt definiera de olika typerna av vouchrar och att harmonisera den skattemässiga behandlingen av dem. Det baseras på artikel 113 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt.

Subsidiaritetsprincipen

De föreslagna ändringarna är nödvändiga för att klargöra och harmonisera reglerna om behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende. Detta mål kan inte i tillräcklig utsträckning uppnås av medlemsstaterna.

För det första finns de relevanta mervärdesskattereglerna i mervärdesskattedirektivet. Dessa regler kan bara ändras genom EU:s lagstiftningsprocess.

För det andra skulle inte medlemsstaterna på egen hand kunna nå målet med enhetlig tillämpning av mervärdesskatt, eftersom regler kan tolkas på olika sätt. Den gällande lagstiftningen är inte tydlig, och medlemsstaternas heterogena tillämpning av den är det främsta skälet till de problem som förekommit. För ett klargörande av hur beskattningsbara varor och tjänster som tillhandahålls i utbyte mot vouchrar ska behandlas i mervärdesskattehänseende krävs en ändring av mervärdesskattedirektivet.

Förslagets tillämpningsområde är begränsat till det som endast kan åstadkommas med EU-lagstiftning. Det är därför förenligt med subsidiaritetsprincipen.

Proportionalitetsprincipen

Ändringarna av direktiv 2006/112/EG är nödvändiga med tanke på de problem som konstaterats och bör ge lösningar som gör att målen sannolikt kan nås. Dessa lösningar kommer att bidra till skatteneutralitet, minskade kostnader för efterlevnad och undanröjd risk för dubbelbeskattning, så att de ekonomiska aktörerna kan fördela resurser mer effektivt. Tydliga regler som ger likvärdiga villkor för alla minskar utrymmet för eventuell skatteflykt och ger rättslig säkerhet för både skattebetalare och skatteförvaltningar.

Förslaget är därför förenligt med proportionalitetsprincipen.

Förenklingar

Förslaget innebär förenklingar genom att olika typer av vouchrar kategoriseras och tydligt definieras, genom att behandlingen i mervärdesskattehänseende anpassas efter typen av voucher och genom att neutraliteten ökar för rabattvouchrar.

Val av regleringsform

Den regleringsform som föreslås är ett direktiv. Ingen annan regleringsform skulle vara lämplig eftersom behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende berör flera artiklar i mervärdesskattedirektivet. De mål som beskrivs ovan kan därför bara uppnås med ett ändringsdirektiv.

Jämförelsetabell

Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de nationella bestämmelser genom vilka direktivet införlivas, tillsammans med ett eller flera förklarande dokument om förhållandet mellan de olika delarna i direktivet och motsvarande delar i nationella instrument för införlivande. Kravet på sådana dokument är berättigat och proportionerligt när det gäller detta direktiv, eftersom det kommer att bidra till att säkerställa att skattebetalarna får klarhet om sina rättigheter och skyldigheter i samband med transaktioner som innefattar vouchrar, särskilt när det gäller EU-intern verksamhet.

4. BUDGETKONSEKVENSER

Förslaget påverkar inte Europeiska unionens budget.

5. NÄRMARE REDOGÖRELSE FÖR FÖRSLAGET

Artikel 25

Led d

När flerfunktionsvouchrar passerar genom distributionskedjor bör behandlingen i mervärdesskattehänseende av en eventuell marginal eller avgift som distributören tar ut vara tydlig och konsekvent. Det bör därför uttryckligen anges att detta utgör ett beskattningsbart tillhandahållande av tjänster.

Led e

Syftet med led e är att se till att den transaktion som består i att en voucher som ger rätt till en prisreduktion eller en rabatt utställs utan kostnad och inlöses av en annan beskattningsbar person än utställaren, som ersätts av utställaren, betraktas som ett tillhandahållande av en tjänst från inlösaren till utställaren. Därmed säkerställs att beskattningsunderlaget plus mervärdesskatt på den faktura som inlösaren utfärdar motsvarar det belopp som faktiskt betalas av kunden/den beskattningsbara personen.

Artikel 28

Denna artikel ändras för att undvika alltför stora administrativa bördor i en transaktionskedja som innefattar flerfunktionsvouchrar.

Flerfunktionsvouchrar beskattas inte när de byter ägare utan först vid inlösen. Utan ett klargörande här finns det risk för att det, när vouchern inlöses och mervärdesskattesatsen är känd, uppstår ett upplevt behov av att göra motsvarande justeringar i alla steg av en distributionskedja (med den skattesats som gäller för de varor eller tjänster som erhålls i utbyte mot vouchern).

En sådan sen och retroaktiv mervärdesskattejustering skulle vara alltför betungande och skulle avskräcka företagen utan att egentligen ge några nya skatteintäkter (om man antar att ingående mervärdesskatt återfås i varje steg). För att undvika detta bör mervärdesskatt inte tillämpas på tillhandahållande av en voucher längs kedjan utan bara på den slutliga transaktionen vid inlösen.

Denna bestämmelse ska jämföras med bestämmelsen i artikel 25, enligt vilken distributörsmarginalen för flerfunktionsvouchrar ska beskattas separat som en självständig tjänst. Dessa två bestämmelser får till följd att de underliggande varor eller tjänster som flerfunktionsvouchern ger rätt till beskattas vid tidpunkten för inlösen, dvs. på rätt plats vid rätt tidpunkt, medan distributörens marginal beskattas som en tjänst varje gång den tillhandahålls, dvs. varje gång flerfunktionsvouchern byter ägare.

Artikel 30a

I denna artikel definieras vouchrar och fastställs gränser för deras funktioner för att skilja vouchrar från mer allmänna betalningsmedel, såsom förklaras ovan. Distinktionen mellan enfunktionsvouchrar och flerfunktionsvouchrar avgörs av om det råder tillräcklig säkerhet för att skatt ska kunna tas ut vid tidpunkten för utställandet, eller om det är nödvändigt att vänta tills varorna eller tjänsterna tillhandahålls. När det gäller enfunktionsvouchrar bör det råda säkerhet om identiteten hos den part som påtar sig skyldigheten att tillhandahålla det som vouchern avser.

Andra vouchrar än sådana som utställs mot ersättning får särskilda följder i mervärdesskattehänseende, som behandlas separat.

Artikel 30b

I denna artikel föreskrivs, när det gäller en voucher som medför rätt till varor eller tjänster, att tillhandahållandet av denna rätt och det efterföljande tillhandahållandet av varor eller tjänster hänger samman och ska betraktas som en enda transaktion.

Eftersom den skattemässiga behandlingen av denna enda transaktion ska vara densamma som den som hade tillämpats om varorna eller tjänsterna inte hade tillhandahållits genom utnyttjande av en voucher, ska platsen för tillhandahållandet och den tillämpliga skattesatsen avgöras av de varor eller tjänster som tillhandahålls. Av denna artikel följer också att flerfunktionsvouchrar beskattas vid inlösen. Enfunktionsvouchrar beskattas vid försäljning (se artikel 65).

För att undvika förvirring är det också nödvändigt att se till att utnyttjandet av en voucher i en transaktion som omfattas av den särskilda ordningen för resebyråer inte strider mot reglerna för den ordningen.

Artikel 65

Det stycke som läggs till i denna artikel gäller utkrävbarheten för enfunktionsvouchrar. På samma sätt som vid förskottsbetalningar ska mervärdesskatten här vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.

Artikel 66

Denna artikel ändras för att undvika att medlemsstaterna gör avsteg från artikel 65 när det gäller enfunktionsvouchrar. I annat fall skulle utkrävbarheten för enfunktionsvouchrar fortfarande kunna skilja sig åt mellan medlemsstaterna, vilket skulle kunna leda till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning.

Artikel 74a

I denna artikel behandlas beskattningsunderlaget för tillhandahållanden som innefattar en flerfunktionsvoucher, även vid delvis inlösen av en flerfunktionsvoucher. Vidare införs begreppet ”nominellt värde” som är avgörande för att klargöra beskattningen, särskilt vid EU-interna transaktioner, eftersom det garanterar att en flerfunktionsvouchers värde är konstant från början till slutet av en distributionskedja.

Det nominella värdet definieras (i artikel 74a.2) som allt som mottas eller ska mottas i utbyte mot en voucher av dess utställare. Detta är nödvändigt för att ta hänsyn till värdet av den distributionstjänst som tillhandahålls av en distributör (antingen en huvudman eller en kommissionär) av en flerfunktionsvoucher i en försäljningskedja. Den marginal som distributören tar ut ska behandlas som ersättningen (inklusive mervärdesskattebeloppet) för ett beskattat tillhandahållande av en distributionstjänst (se artikel 25).

Det nominella värdet av en flerfunktionsvoucher är ett belopp inklusive mervärdesskatt. Det mervärdesskattebelopp som ingår blir känt först vid inlösen, när det på grundval av den mervärdesskattesats som gäller för de varor och tjänster som ska erhållas i utbyte blir möjligt att dela upp det nominella värdet i mervärdesskattebeloppet och beskattningsunderlaget.

Om en kund har betalat mer än det nominella värdet betyder det att en distributör har tagit ut en marginal, och kunden skulle då ha rätt att få en separat faktura på skillnaden (som givetvis inte kommer att synas på fakturan för tillhandahållandet). Om kunden har betalat mindre än det nominella värdet kan det betyda att en distributör har gjort en förlust, men den ersättning som utställaren mottar ändras ändå inte.

Artikel 74b

I denna artikel beskrivs beräkningen av distributörens marginal vid tillhandahållanden som innefattar en flerfunktionsvoucher. I detta sammanhang är beskattningsunderlaget för den tillhandahållna distributionstjänsten en utjämnande siffra som beräknas som skillnaden mellan flerfunktionsvoucherns nominella värde och det faktiska belopp som betalas av förvärvaren.

Det totala skattebeloppet för distributionstjänster är konstant, oavsett antalet parter i försäljningskedjan. Om mer än en distributör är inblandad fördelas det totala skattebeloppet för distributionstjänster mellan distributörerna (se exemplet med distribution av en flerfunktionsvoucher).

Artikel 74c

Eftersom en kostnadsfri rabattvoucher inte längre ska behandlas som ersättning till tredje part för ett tillhandahållande måste fastställandet och mätningen av skatteunderlaget för inlösentjänsten enligt artikel 25 e klargöras.

Artikel 169

Genom det led som införs i denna artikel säkras konsekvens när det gäller avdragsrätten.

Om utställaren av en flerfunktionsvoucher löser in vouchern mot beskattade transaktioner föreskrivs i artikel 168 att han får dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats i samband med utställandet av vouchern. För att åstadkomma likvärdiga villkor bör det, när flerfunktionsvouchrar löses in i samband med transaktioner som medför att någon annan än utställaren får göra avdrag, klargöras att utställaren behåller rätten till avdrag för den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats på utgifter i samband med utställandet av vouchern. Detta kan inkludera kostnader för tryckning eller kodning.

Denna bestämmelse behövs när en flerfunktionsvoucher löses in av någon annan än utställaren. Den ersättning från utställaren till inlösaren som blir följden ligger utanför tillämpningsområdet. Utan en sådan bestämmelse skulle utställaren inte kunna hävda avdragsrätt.

Artikel 193

I det stycke som ska läggas till i denna artikel klargörs att det alltid är inlösaren av en flerfunktionsvoucher som utför det beskattningsbara tillhandahållandet av varor eller tjänster och därmed är den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt. Detta har betydelse när utställaren och inlösaren av vouchern inte är samma person. Endast inlösaren vet vad som har tillhandahållits och var och när tillhandahållandet ägde rum.

Artikel 272

Syftet med ändringarna av denna artikel är att se till att uppgifterna om gränsöverskridande tillhandahållande av tjänster, även med anknytning till vouchrar, mottas av alla medlemsstater där skatten ska betalas, så att mervärdesskatten korrekt kan bedömas och uppbäras på deras territorium. I synnerhet skyldigheterna för beskattningsbara personer att registrera sig för mervärdesskatt och att fylla i sammanställningar bör tillämpas konsekvent i alla medlemsstater.

2012/0102 (CNS)

Förslag till

RÅDETS DIREKTIV

om ändring av direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, vad beträffar behandlingen av vouchrar

EUROPEISKA UNIONENS RÅD HAR ANTAGIT DETTA DIREKTIV

med beaktande av fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, särskilt artikel 113,

med beaktande av Europeiska kommissionens förslag,

efter översändande av utkastet till lagstiftningsakt till de nationella parlamenten,

med beaktande av Europaparlamentets yttrande[6],

med beaktande av Europeiska ekonomiska och sociala kommitténs yttrande[7],

i enlighet med ett särskilt lagstiftningsförfarande, och

av följande skäl:

(1) Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt[8] innehåller bestämmelser om tidpunkt och plats för leverans av varor och tillhandahållande och tjänster, beskattningsunderlag, mervärdesskattens utkrävbarhet samt avdragsrätt. Dessa bestämmelser är emellertid inte tillräckligt tydliga eller heltäckande för att garantera en konsekvent skattemässig behandling av transaktioner som innefattar vouchrar, vilket får oönskade konsekvenser för en väl fungerande inre marknad.

(2) För att säkra en tydlig och enhetlig behandling och undvika inkonsekvens, konkurrenssnedvridning, dubbelbeskattning eller utebliven beskattning samt minska risken för skatteflykt behövs särskilda bestämmelser för behandlingen av vouchrar i mervärdesskattehänseende.

(3) För att tydligt slå fast vad som är en voucher i mervärdesskattehänseende och skilja vouchrar från betalningsinstrument är det nödvändigt att definiera vouchrar, som kan förekomma i fysisk eller elektronisk form, med hänsyn till deras viktigaste kännetecken, särskilt arten hos den rätt som följer med en voucher och skyldigheterna för voucherns utställare.

---

6 EUT C , , s. .
7 EUT C , , s. .
8 EUT L 347, 11.12.2006, s. 1.

(4) Behandlingen i mervärdesskattehänseende av transaktionerna i anslutning till vouchrar avgörs av voucherns särskilda egenskaper. Det är därför nödvändigt att skilja mellan olika typer av vouchrar, och distinktionerna måste anges i unionslagstiftning.

(5) En voucher kännetecknas av en rätt att erhålla varor eller tjänster eller att få en prisreduktion. Denna rätt kan överlåtas från en person till en annan innan vouchern slutligen löses in. För att undvika risken för dubbelbeskattning, om den tjänst som denna rätt avser ska beskattas, är det nödvändigt att slå fast att överlåtelsen av denna rätt och inlösen mot varor eller tjänster ska betraktas som en enda transaktion.

(6) Leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster kan ske mot direkt betalning eller i utbyte mot en voucher. För att garantera neutralitet i behandlingen av dessa transaktioner bör den skatt som tas ut på den enda transaktionen bestämmas av de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls i utbyte mot vouchern.

(7) Enligt ordningen för beskattning av vinstmarginal för resebyråer ska beskattning ske i den medlemsstat där resebyrån är etablerad. För att undvika en ändring av platsen för beskattning bör det anges att varor som levereras eller tjänster som tillhandahålls genom utnyttjande av vouchrar fortfarande omfattas av denna ordning.

(8) Vouchrar distribueras ofta genom ett ombud eller passerar genom en distributionskedja som bygger på köp och återförsäljning. För att bevara neutraliteten måste det mervärdesskattebelopp som ska betalas på de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls i utbyte mot en voucher förbli oförändrat. För att säkerställa detta bör flerfunktionsvouchrars värde fastställas vid utställandet.

(9) Om en beskattningsbar person distribuerar vouchrar i eget namn men för någon annans räkning bör den beskattningsbara personen själv anses ha tagit emot och tillhandahållit vouchrarna. Om distributionen skulle innefatta flerfunktionsvouchrar där beskattningen sker först när vouchern löses in skulle det ge upphov till justeringar i alla steg i distributionskedjan, utan att det skulle ge några större skatteintäkter eller några skatteintäkter över huvud taget. För att undvika alltför stora administrativa bördor bör en beskattningsbar person som distribuerar sådana vouchrar inte anses ha mottagit och tillhandahållit vouchrarna själv.

(10) Det är nödvändigt att klargöra den skattemässiga behandlingen av transaktioner i anslutning till distribution av flerfunktionsvouchrar. När sådana vouchrar köps till ett pris som understiger värdet för att säljas vidare till ett högre pris bör distributionstjänsten beskattas på grundval av den marginal som den beskattningsbara personen tar ut.

(11) Vouchrar kan avse tillhandahållande av varor eller tjänster över gränser. Om utkrävbarheten skiljer sig åt mellan medlemsstaterna kan det leda till dubbelbeskattning eller utebliven beskattning. För att förhindra detta bör inga undantag från bestämmelsen om att mervärdesskatten är utkrävbar när varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls tillåtas.

(12) Om förskottsbetalningar görs innan tillhandahållandet äger rum ska mervärdesskatt dock betalas på det mottagna beloppet. Det bör klargöras att detta även gäller betalningar för vouchrar som ger rätt till leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster för vilka platsen och nivån för beskattningen är kända (enfunktionsvouchrar).

För andra vouchrar (flerfunktionsvouchrar) bör mervärdesskatten vara utkrävbar först vid inlösen av vouchern.

(13) Vissa vouchrar ger rätt till prisreduktioner vid tillhandahållandet av varor eller tjänster. Eftersom prisnedsättningen främst syftar till att marknadsföra utställarens varor eller tjänster bör det fastställas att inlösen av vouchern av den som levererar varorna eller tillhandahåller tjänsterna ska betraktas som ett tillhandahållande av en tjänst från inlösaren till utställaren.

(14) När en prisnedsättning på varorna eller tjänsterna beviljas i utbyte mot en voucher bör, i enlighet med neutralitetsprincipen, beskattningsunderlaget för den marknadsföringstjänst som inlösaren tillhandahåller till utställaren utgöras av den ersättning som den förra erhåller.

(15) Om de varor eller tjänster som tillhandahålls vid inlösen av en voucher beskattas har den beskattningsbara personen rätt att dra av mervärdesskatten på utgifter i samband med utställandet av vouchern. Det bör klargöras att denna mervärdesskattekostnad är avdragsgill även om dessa varor eller tjänster tillhandahålls av någon annan än utställaren av vouchern.

(16) Flera beskattningsbara personer kan vara inblandade i utställande, distribution och inlösen av en voucher, men när det gäller flerfunktionsvouchrar är det bara inlösaren av vouchern som vet vad som har tillhandahållits och när och var det har skett. För att säkerställa att det rätta mervärdesskattebeloppet betalas bör inlösaren alltid vara den person som är betalningsskyldig för mervärdesskatt till skattemyndigheterna för de slutligt levererade varorna eller tillhandahållna tjänsterna.

(17) Om distributionen eller inlösen av vouchern i sig ger upphov till ett separat tillhandahållande av tjänster, vid sidan av de varor eller tjänster som förvärvas med hjälp av vouchern, och det tillhandahållandet är gränsöverskridande, är det viktigt att skyldigheterna i mervärdesskattehänseende fullgörs så att en korrekt tillämpning och uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas säkras.

(18) Eftersom målen för de planerade åtgärderna avseende förenkling, modernisering och harmonisering av mervärdeskattereglerna för vouchrar inte i tillräcklig utsträckning kan uppnås av medlemsstaterna och därför bättre kan uppnås på unionsnivå, kan unionen vidta åtgärder i enlighet med subsidiaritetsprincipen i artikel 5 i fördraget om Europeiska unionen. I enlighet med proportionalitetsprincipen i samma artikel går detta direktiv inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dessa mål.

(19) I enlighet med den gemensamma politiska förklaringen av den 28 september 2011 från medlemsstaterna och kommissionen om förklarande dokument[9] har medlemsstaterna åtagit sig att i motiverade fall låta anmälan om införlivandeåtgärder åtföljas av ett eller flera förklarande dokument om förhållandet mellan de olika delarna i ett direktiv och motsvarande delar i nationella instrument för införlivande. När det gäller detta direktiv anser lagstiftaren att översändande av sådana dokument är motiverat.

(20) Direktiv 2006/112/EG bör därför ändras i enlighet med detta.

---

[9] EUT C 369, 17.12.2011, s. 14.

HÄRIGENOM FÖRESKRIVS FÖLJANDE.

Artikel 1

Direktiv 2006/112/EG ska ändras på följande sätt:

1) I artikel 25 ska följande led läggas till som leden d och e:

”d) Distribution av en flerfunktionsvoucher av en annan beskattningsbar person än utställaren av vouchern, när vouchern säljs till honom till ett pris under det nominella värdet av utställaren av vouchern eller av en annan beskattningsbar person som handlar i eget namn.

e) Inlösen av en kostnadsfri rabattvoucher, där den beskattningsbara person som levererar de varor eller tillhandahåller de tjänster som vouchern avser får ersättning av utställaren.”

2) I artikel 28 ska följande stycke läggas till:

”Första stycket ska dock inte tillämpas när den beskattningsbara personen deltar i tillhandahållandet av en flerfunktionsvoucher.”

3) I avdelning IV, ”Beskattningsbara transaktioner”, ska följande kapitel införas som kapitel 5:

”Kapitel 5

Gemensamma regler för kapitlen 1 och 3

Artikel 30a

1. Med *voucher* avses ett instrument som medför en rätt att erhålla en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster, eller att få en prisreduktion eller en rabatt i samband med en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster, med en motsvarande skyldighet att infria denna rätt.

Med *enfunktionsvoucher* avses en voucher som medför en rätt att erhålla en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster, där leverantörens eller tillhandahållarens identitet, platsen för leveransen eller tillhandahållandet och den tillämpliga mervärdesskattesatsen för dessa varor eller tjänster är kända vid tidpunkten för utställandet av vouchern.

Med *flerfunktionsvoucher* avses en annan voucher än en rabattvoucher, som inte är en enfunktionsvoucher.

Med *rabattvoucher* avses en voucher som medför en rätt att erhålla en prisreduktion eller en rabatt i samband med en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster.

2. En betaltjänst i den mening som avses i direktiv 2007/64/EG ska inte betraktas som en voucher.

Artikel 30b

Tillhandahållandet av en voucher som medför en rätt att erhålla en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster och den efterföljande leveransen av dessa varor eller det efterföljande tillhandahållandet av dessa tjänster ska betraktas som en enda transaktion.

Denna enda transaktion ska behandlas på samma sätt som en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster utan utnyttjande av en voucher.

Om en voucher medför en rätt att erhålla en leverans av varor eller ett tillhandahållande av tjänster som omfattas av ordningen för beskattning av vinstmarginal för resebyråer, ska leveransen av varor eller tillhandahållandet av tjänster i mervärdesskattehänseende behandlas i enlighet med reglerna för den ordningen.”

4) Artikel 65 skall ersättas med följande:

”Artikel 65

Om förskottsbetalningar görs innan leveransen av varorna eller tillhandahållandet av tjänsterna äger rum, inklusive betalning för en enfunktionsvoucher, ska mervärdesskatten på förskottsbetalningen vara utkrävbar vid mottagandet av betalningen och på det mottagna beloppet.”

5) I artikel 66 ska andra stycket ersättas med följande:

”Undantaget i första stycket ska emellertid inte tillämpas när betalningar görs mot en voucher, eller på tillhandahållande av tjänster för vilka mervärdesskatten i enlighet med artikel 196 ska betalas av förvärvaren.”

6) Följande artiklar ska införas som artiklarna 74a, 74b och 74c:

”Artikel 74a

1. Beskattningsunderlaget för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som erhålls i utbyte mot en flerfunktionsvoucher ska motsvara voucherns nominella värde eller, vid delvis inlösen, den del av det nominella värdet som motsvarar den delvisa inlösen av vouchern, minus mervärdesskattebeloppet för de varor eller tjänster som erhålls i utbyte mot vouchern.

2. En flerfunktionsvouchers nominella värde ska innefatta allt som utgör ersättning, inklusive mervärdesskattebeloppet, som utställaren av vouchern erhåller eller ska erhålla.

Artikel 74b

När det gäller tillhandahållande av de distributionstjänster som avses i artikel 25 d ska beskattningsunderlaget motsvara skillnaden mellan voucherns nominella värde

och det inköpspris som betalas, minus det mervärdesskattebelopp som avser den tillhandahållna distributionstjänsten.

Artikel 74c

När det gäller tillhandahållande av de inlösentjänster som avses i artikel 25 e ska beskattningsunderlaget motsvara den prisnedsättning som kunden beviljas och som ersätts av utställaren, minus det mervärdesskattebelopp som avser den tillhandahållna inlösentjänsten.”

7) I artikel 169 ska följande led läggas till som led d:

”d) Transaktioner som avser betalning av ersättning från utställaren av en voucher till den beskattningsbara person som levererar de varor eller tillhandahåller de tjänster som vouchern avser, i den mån de varor som levereras eller de tjänster som tillhandahålls ger upphov till avdrag.”

8) I artikel 193 ska följande stycke läggas till:

”När en enda transaktion enligt artikel 30b utgörs av tillhandahållandet av en flerfunktionsvoucher och den efterföljande leveransen av varor eller det efterföljande tillhandahållandet av tjänster ska inlösaren anses ha utfört den beskattningsbara leveransen eller det beskattningsbara tillhandahållandet.”

9) Artikel 272 ska ändras på följande sätt:

a) Led b i punkt 1 ska ersättas med följande:

”b) Beskattningsbara personer som inte utför någon av följande transaktioner:

i) De som avses i artiklarna 20, 21, 22, 33, 36, 138 och 141.

ii) De som avses i artikel 44 men bara när mervärdesskatt ska betalas av köparen i enlighet med artikel 196.”

b) Punkt 2 ska ersättas med följande:

”2. Om medlemsstaterna utnyttjar den möjlighet som anges i punkt 1 d eller e i första stycket ska de vidta de åtgärder som är nödvändiga för att övergångsordningen för beskattning av gemenskapsinterna transaktioner ska tillämpas korrekt.”

Artikel 2

1. Medlemsstaterna ska senast den 1 januari 2014 anta och offentliggöra de lagar och andra författningar som är nödvändiga för att följa detta direktiv. De ska till kommissionen genast överlämna texten till dessa bestämmelser.

De ska tillämpa dessa bestämmelser från och med den 1 januari 2015.

När en medlemsstat antar dessa bestämmelser ska de innehålla en hänvisning till detta direktiv eller åtföljas av en sådan hänvisning när de offentliggörs. Närmare föreskrifter om hur hänvisningen ska göras ska varje medlemsstat själv utfärda.

2. Medlemsstaterna ska till kommissionen överlämna texten till de centrala bestämmelser i nationell lagstiftning som de antar inom det område som omfattas av detta direktiv.

Artikel 3

Detta direktiv träder i kraft den tjugonde dagen efter det att det har offentliggjorts i *Europeiska unionens officiella tidning*.

Artikel 4

Detta direktiv riktar sig till medlemsstaterna.

Utfärdat i Bryssel den

På rådets vägnar
Ordförande