



ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΠΙΤΡΟΠΗ

Βρυξέλλες, 10.5.2012  
SWD(2012) 126 final

**ΕΓΓΡΑΦΟ ΕΡΓΑΣΙΑΣ ΤΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ**

**ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΤΗΣ ΕΚΤΙΜΗΣΗΣ ΑΝΤΙΚΤΥΠΟΥ**

*που συνοδεύει το έγγραφο*

**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**

{COM(2012) 206 final}

{SWD(2012) 127 final}

## 1. Ορισμός του προβλήματος

Οι συναλλαγές που αφορούν την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών γίνονται όλο και περισσότερο με τη χρήση κουπονιών. Τα κουπόνια μπορούν να λάβουν πολλές μορφές, συμπεριλαμβανομένων, χωρίς να περιορίζονται σ' αυτές, των προπληρωμένων τηλεφωνικών πιστώσεων, των αποκοπτόμενων εκπτώτικων κουπονιών, των ηλεκτρονικών κωδικών που δημιουργούν δικαίωμα σε αγαθά ή σε υπηρεσίες ή των παραδοσιακών δωροεπιταγών. Αυτό που έχουν κοινό είναι ότι τα κουπόνια δεν είναι αυτά καθαυτά ο πρωταρχικός σκοπός μιας συναλλαγής, αλλά απλώς διευκολύνουν την αγορά άλλων αγαθών ή υπηρεσιών.

Τα κουπόνια μπορεί να έχουν αντίκτυπο στη φορολογητέα φύση της υποκείμενης συναλλαγής. Αυτό μπορεί να αφορά τον χρόνο της συναλλαγής, τον τόπο στον οποίο πραγματοποιείται και την αξία που πρέπει να αποδοθεί στη συναλλαγή μεταξύ του πωλητή και του αγοραστή. Όλοι αυτοί οι παράγοντες μπορούν με τη σειρά τους να επηρεάσουν τις συνέπειες της συναλλαγής για τον ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, τα φορολογικά έσοδα των κρατών μελών. Λόγω της όλο και μεγαλύτερης περιπλοκότητας και καινοτομίας πολλών εμπορικών συναλλαγών (ιδίως εκείνων που υποστηρίζονται από την τεχνολογία), το φαινόμενο αυτό γίνεται όλο και πιο συχνό.

Η οδηγία για τον ΦΠΑ<sup>1</sup>, στην οποία βασίζεται το κοινό σύστημα ΦΠΑ των κρατών μελών, δεν περιέχει διατάξεις σχετικά με τα κουπόνια. Αυτό οφείλεται κατά μεγάλο μέρος στην ηλικία της νομοθεσίας. Θεσπίστηκε το 1977, όταν τα κουπόνια χρησιμοποιούνταν ελάχιστα και δεν προκαλούσαν καμία περιπλοκή όσον αφορά τον ΦΠΑ. Οι πρώτες προπληρωμένες τηλεφωνικές κάρτες εμφανίστηκαν στις αρχές της δεκαετίας του '80, και οι κινητές τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες έγιναν γενικά διαθέσιμες κατά τη διάρκεια της δεκαετίας του '90.

Μολονότι τα κουπόνια χρησιμοποιούνται ευρέως στις εμπορικές συναλλαγές, οι προπληρωμένες τηλεπικοινωνιακές υπηρεσίες είναι, με μεγάλη διαφορά, ο σημαντικότερος τομέας από οικονομική άποψη. Στο πλαίσιο της κατάρτισης της παρούσας εκτίμησης αντικτύπου, ελήφθη υπόψη έρευνα<sup>2</sup> σύμφωνα με την οποία τα ετήσια έσοδα από προπληρωμένες τηλεπικοινωνιακές συνδρομές (οι οποίες σήμερα είναι, με πολύ μεγάλη διαφορά, μάλλον ηλεκτρονικές παρά βάσει καρτών) εκτιμώνται σε 36 δισεκατομμύρια ευρώ. Όλα τα υπόλοιπα είδη κουπονιών συγκεντρώνουν εκτιμώμενη συνολική ετήσια αξία που ανέρχεται περίπου στο μισό του εν λόγω ποσού.

Το ποσό του σχετικού φόρου είναι προφανώς σημαντικό. Η έλλειψη κοινών κανόνων στην οδηγία για τον ΦΠΑ είχε ως αποτέλεσμα, με την πάροδο του χρόνου, να αναπτύξουν τα κράτη μέλη τις δικές τους εθνικές πρακτικές για τη διασφάλιση της σωστής φορολόγησης των υποκείμενων συναλλαγών. Δυστυχώς, αυτό εξελίχθηκε με ασυντόνιστο τρόπο. Υπάρχει θεμελιώδης διαφορά μεταξύ των κρατών μελών που επιδιώκουν συστηματικά να φορολογούν την αξία κατά την έκδοση του κουπονιού και εκείνων που την φορολογούν κατά την εξόφλησή του. Αυτό συνεπάγεται διαφορές στη φορολογία, οι οποίες με τη σειρά τους μπορούν να προκαλέσουν είτε διπλή φορολόγηση

---

<sup>1</sup> Οδηγία 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (EE L 347 της 11.12.2006, σ. 1).

<sup>2</sup> «Study of the VAT treatment and quantification of vouchers at an EU level for the provision of economic analysis in the area of taxation». Τελική έκθεση της Deloitte, της 14ης Ιουλίου 2010 (όπως αναθεωρήθηκε). Η εν λόγω μελέτη επισυνάπτεται στη εκτίμησης αντικτύπου.

είτε μη φορολόγηση. Η διπλή φορολόγηση είναι κατά πάσα πιθανότητα σχετικά σπάνια (αν όχι, θα αναμενόταν να υπάρχουν περισσότερες καταγγελίες), αλλά, στην πραγματικότητα, στις περισσότερες περιπτώσεις απλώς «σκοτώνει» την αγορά, χωρίς να αφήνει μετρήσιμα στατιστικά ίχνη. Ωστόσο, υπάρχουν πολυάριθμα ανεπίσημα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι αυτό είναι ένα συστημικό πρόβλημα για τις επιχειρήσεις που προσπαθούν να αναπτύξουν επιχειρηματικά μοντέλα σε επίπεδο ΕΕ χρησιμοποιώντας κουπόνια. Η μη φορολόγηση δεν είναι πάντα εμφανής και είναι δύσκολο να εντοπιστεί σε επίπεδο μακροοικονομικών στοιχείων. Εντούτοις, κατά τις προπαρασκευαστικές εργασίες προέκυψαν επαρκή στοιχεία που αποδεικνύουν ότι τη μη φορολόγηση την εκμεταλλεύονται συστηματικά ορισμένες επιχειρήσεις στον τομέα των τηλεπικοινωνιών, οι οποίες τη θεωρούν ευκαιρία για να εξασφαλίσουν αδικαιολόγητο πλεονέκτημα τιμών ή απλώς για να αυξήσουν τα κέρδη τους. Οι πληροφορίες αυτές προέρχονται είτε από τις φορολογικές αρχές, οι οποίες εντοπίζουν απώλειες εσόδων που δεν μπορούν εύκολα να αποκατασταθούν, είτε από επιχειρήσεις που υποβάλλουν καταγγελίες περί αθέμιτου ανταγωνισμού. Εντωμεταξύ, οι υπόλοιπες επιχειρήσεις, των οποίων οι στόχοι είναι να είναι νομοταγείς, απλώς δεν αξιοποιούν ευκαιρίες, ιδίως διασυνοριακές, όταν οι φορολογικές συνέπειες δεν είναι σαφείς.

## **2. Επικουρικότητα**

Εντός των ορίων των διαθέσιμων στοιχείων, η εκτίμηση αντικτύπου (ιδίως στην αναθεωρημένη της μορφή) τεκμηριώνει την ανάγκη για δράση σε επίπεδο ΕΕ για την επίλυση αυτών των προβλημάτων. Οι στρεβλώσεις στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και οι ανησυχίες των φορέων της βιομηχανίας σχετικά με τον αθέμιτο ανταγωνισμό παρουσιάζονται με αξιόπιστες εκθέσεις από καθιερωμένους φορείς.

Λόγω του ότι τα σχετικά προβλήματα μπορούν να αποδοθούν σε ελλείψεις της νομοθεσίας της ΕΕ (οδηγία για τον ΦΠΑ), δεν είναι δυνατόν τα κράτη μέλη να ενεργήσουν μεμονωμένα προκειμένου να επανορθωθεί η κατάσταση και να επιτευχθεί ο στόχος της ομοιόμορφης εφαρμογής του φόρου.

## **3. Στόχοι**

Εκτός από την αποκατάσταση των διαφορών στη φορολογία που προαναφέρθηκαν, η αβεβαιότητα όσον αφορά τη σωστή φορολογική αντιμετώπιση οδήγησε σε μια σειρά υποθέσεων ενώπιον του ΔΕΕ στις οποίες εμπλέκονται τα κουπόνια, όπου είτε οι εθνικές φορολογικές αρχές είτε οι επιχειρήσεις είχαν προσφύγει στο ΔΕΕ για την επίλυση των διαφορών τους. Ειδικότερα, τα προβλήματα αφορούσαν τον υπολογισμό του ΦΠΑ για τις εκπτώσεις, την αντιμετώπιση του φόρου εισροών, τα διαφημιστικά δώρα που συνδέονται με τα κουπόνια, τις προκαταβολικές πληρωμές γενικά, καθώς και τον υπολογισμό του φορολογητέου ποσού για τις συναλλαγές στις οποίες εμπλέκονται κουπόνια. Ιδιαίτερα προβλήματα ανακύπτουν κατά τη διανομή των κουπονιών μέσω αλυσίδων διανομών, μια ευρέως χρησιμοποιούμενη εμπορική πρακτική, η οποία συχνά επεκτείνεται σε διασυνοριακές ρυθμίσεις. Καμία από τις αποφάσεις του Δικαστηρίου, μολονότι ήταν χρήσιμες, δεν ξεκαθάρισε πλήρως το τοπίο, και, εφόσον δεν υπάρχουν πιο θεμελιώδεις και συστηματικές διευκρινίσεις, είναι αναπόφευκτες περαιτέρω προσφυγές στο ΔΕΕ για θέματα που σχετίζονται με την αντιμετώπιση των κουπονιών από πλευράς ΦΠΑ. Η παρούσα πρόταση αποσκοπεί στην επανόρθωση αυτής της κατάστασης.

Η όλο και μεγαλύτερη λειτουργικότητα των κουπονιών, ιδίως των προπληρωμένων πιστώσεων κινητής τηλεφωνίας, έχει καταστήσει ασαφή τη διαχωριστική γραμμή μεταξύ των κουπονιών και των καινοτόμων συστημάτων πληρωμής. Για να διασφαλιστεί η

σωστή φορολόγηση, πρέπει να καθοριστεί σαφώς η γραμμή αυτή και να εξασφαλιστεί η ουδετερότητα.

#### **4. Επιλογές πολιτικής / εκτίμηση αντικτύπου**

Έχουν προσδιοριστεί τρεις πιθανές επιλογές πολιτικής για την αντιμετώπιση των εν λόγω προβλημάτων.

Η μη λήψη μέτρων θα σήμαινε ότι τα προβλήματα θα εξακολουθούσαν να υφίστανται και ενδεχομένως θα αυξάνονταν, αφού δεν μπορούν να επιλυθούν χωρίς δράση σε επίπεδο ΕΕ. Η διαβούλευση με τους ενδιαφερομένους κατέδειξε ότι υπάρχει έντονη αντίθεση σ' αυτή την προσέγγιση. Το να μη γίνει καμία ενέργεια σε επίπεδο ΕΕ θα ήταν σαφώς μη ικανοποιητική επιλογή, δεδομένου ότι οι τρέχουσες δυσκολίες θα αυξάνονταν, προκαλώντας μεγαλύτερη αβεβαιότητα και περισσότερες διαφορές. Τα κράτη μέλη όντως δεν διαθέτουν τα απαραίτητα μέσα για την αντιμετώπιση των διαφορών στη φορολογία μονομερώς, ιδίως αφού η οδηγία για τον ΦΠΑ, στη σημερινή της μορφή, δεν παρέχει καθοδήγηση για την επίτευξη συνεκτικής αντιμετώπισης.

Η χρήση μη δεσμευτικών νομοθετικών επιλογών, όπως τα εγχειρίδια οδηγιών ή παρόμοια μέσα, έχουν πραγματική αξία μόνο όταν οι σχετικές νομοθετικές διατάξεις είναι σαφείς. Αυτό δεν συμβαίνει στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεδομένου ότι τα προβλήματα που εντοπίστηκαν μπορούν εν γένει να αποδοθούν στην απουσία σαφών κανόνων στην οδηγία για τον ΦΠΑ. Η αναζήτηση λύσης μέσω μιας προσέγγισης χωρίς πλήρη νομοθετική μεταρρύθμιση, ίσως μέσω της χρησιμοποίησης μη δεσμευτικών μέσων όπως οι κατευθυντήριες γραμμές, παρουσιάζει μια κάποια αρχική ελκυστικότητα, αλλά θεωρείται τελικά ακατάλληλη για την επίλυση ενός διαρθρωτικού φορολογικού προβλήματος. Σε θέματα φορολογίας, τα μη δεσμευτικά μέσα είναι πάντα η δεύτερη καλύτερη λύση μετά τη θέσπιση νομοθεσίας και, σε γενικές γραμμές, είναι χρήσιμα μόνο για να συμπληρώνουν ή να επεξηγούν ό,τι προβλέπεται ήδη στη νομοθεσία. Στην προκειμένη περίπτωση, το βασικό πρόβλημα είναι ένα κενό στην οδηγία για τον ΦΠΑ, και αυτό δεν μπορεί να αποκατασταθεί με μη δεσμευτικά μέσα.

Τα προβλήματα που έχουν εντοπιστεί καταδεικνύουν την ανάγκη εκσυγχρονισμού διαφόρων άρθρων της οδηγίας για τον ΦΠΑ. Οι στόχοι που έχουν τεθεί μπορούν να επιτευχθούν μόνο με την τροποποίηση των εν λόγω άρθρων και με την εισαγωγή άλλων κατάλληλων συνακόλουθων τροποποιήσεων της οδηγίας.

#### **5. Εκτιμήσεις αντικτύπου**

Ο αντίκτυπος ποικίλλει ανάλογα με τους ρόλους των διαφόρων παραγόντων και τη φύση των προβλημάτων που θέτουν προς επίλυση.

Όσον αφορά τις φορολογικές αρχές, ο κύριος στόχος της διαδικασίας είναι να κλείσουν τα κενά («παραθυράκια») στο φορολογικό σύστημα τα οποία επιτρέπουν ή διευκολύνουν καθεστώτα που αποσκοπούν στη φοροδιαφυγή. Αυτό θα εκδηλωθεί μέσω της μείωσης της φοροδιαφυγής ή της ακούσιας μη φορολόγησης. Δευτερογενή οφέλη, με θετικές συνέπειες για τις επιχειρήσεις, θα είναι η εξάλειψη της διπλής φορολόγησης και των αρνητικών οικονομικών επιπτώσεων που αυτή συνεπάγεται, καθώς και η μείωση της αβεβαιότητας όσον αφορά τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις. Τα κράτη μέλη που ανέφεραν ότι υφίστανται απώλειες εσόδων λόγω των διαφορών στη φορολογία βάσει των ισχυόντων κανόνων θα πάνσουν να υφίστανται αυτές τις απώλειες. Όπως αναφέρεται στο κυρίως κείμενο, η απροθυμία τους να υποβάλουν συγκεκριμένα στοιχεία

σχετικά με τις εν λόγω φορολογικές απώλειες καθιστά δύσκολο τον ποσοτικό προσδιορισμό του ενδεχόμενου οφέλους.

Η πραγματική μείωση του κόστους συμμόρφωσης είναι δύσκολο να ποσοτικοποιηθεί, αλλά αυτό δεν σημαίνει ότι είναι άνευ σημασίας. Μολονότι ο αντίκτυπος στο σύνθηες και επαναλαμβανόμενο κόστος συμμόρφωσης όσον αφορά τον ΦΠΑ δεν αναμένεται να αποτελέσει σημαντικό παράγοντα, ο αντίκτυπος στις εφάπαξ ή στις περιοδικές δαπάνες που συνδέονται με την ασυνέπεια και την περιπλοκότητα των φορολογικών κανόνων αναμένεται να αποφέρει εξοικονόμηση κεφαλαίων.

Οι δικαστικές λύσεις, οι οποίες αποτελούν χαρακτηριστικό των συνεχιζόμενων προβλημάτων, είναι δαπανηρές και συχνά μη ικανοποιητικές για τους ενδιαφερομένους. Η μείωση της ανάγκης για προσφυγή στα δικαστήρια θα οδηγήσει σε σημαντική εξοικονόμηση χρηματικών ποσών, μολονότι η εξοικονόμηση αυτή είναι δύσκολο να προσδιοριστεί ποσοτικά.

Για τις επιχειρήσεις γενικότερα, η επίτευξη τάξης και συνεκτικότητας στους εν λόγω φορολογικούς κανόνες σε ολόκληρη την εσωτερική αγορά θα οδηγήσει στην εξάλειψη των εμποδίων στην εμπορική καινοτομία. Είναι δύσκολο να μετρηθεί ο σχετικός αντίκτυπος, αλλά τα οικονομικά οφέλη μπορούν να μετρηθούν από πιο ποιοτική άποψη. Οι σαφείς και συνεκτικοί φορολογικοί κανόνες αναμένεται να παράσχουν, για τις μεγάλες επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών ειδικότερα, αλλά και για τις επιχειρήσεις λιανικής διανομής, ένα περιβάλλον που θα τους δώσει τη δυνατότητα να εκμεταλλευτούν καλύτερα τα οικονομικά οφέλη της εσωτερικής αγοράς.

Ο αναμενόμενος οικονομικός αντίκτυπος στους κύριους παράγοντες της αγοράς και στη δομή της αγοράς παρουσιάζεται σε ποιοτικούς όρους, λόγω της απουσίας ποσοτικοποίησης του προβλήματος της φοροδιαφυγής. Ωστόσο, η σχετική ανάλυση βασίζεται σε ανάλυση βάσει οικονομικών κριτηρίων και στη γνώση του τομέα η οποία αποκτήθηκε κατά τη διάρκεια των ερευνητικών εργασιών.

Ο αναμενόμενος αντίκτυπος μιας νομοθετικής πρότασης είναι, σε κάποιο βαθμό, ασύμμετρος. Η έδρα των επιχειρήσεων συνδέεται στενότερα μάλλον με οικονομικούς και ανταγωνιστικούς παράγοντες παρά με την επιλογή του τόπου της ευνοϊκότερης φορολογικής αντιμετώπισης. Αναμένεται μείωση του βαθμού κατακερματισμού στην εσωτερική αγορά, πράγμα που αποφέρει οφέλη όπως η αύξηση της αποδοτικότητας της αγοράς, η δυνατότητα επιλογών για τους καταναλωτές και η επίτευξη καλύτερων οικονομιών κλίμακας. Ορισμένες μικρές και οριακές επιχειρήσεις, των οποίων το επιχειρηματικό μοντέλο βασίζεται εξολοκλήρου στην επιλογή του τόπου της ευνοϊκότερης φορολογικής αντιμετώπισης, θα χρειαστεί ενδεχομένως να αναπροσαρμόσουν τη δομή τους για να μπορέσουν να επιβιώσουν σ' αυτό το περιβάλλον.

Δεν αναμένεται στην πραγματικότητα σημαντικός κοινωνικός αντίκτυπος. Οι επιχειρήσεις που ενδέχεται να θιγούν είναι μικρές, λίγες σε αριθμό, και δεν αποτελούν σημαντικούς εργοδότες. Οι πάροχοι προπληρωμένων τηλεπικοινωνιακών κουπονιών, οι οποίοι επικεντρώνονται κυρίως στην επιδίωξη της ευνοϊκότερης φορολογικής αντιμετώπισης, είναι συχνά εικονικές επιχειρήσεις με αμελητέα υλική υπόσταση. Ωστόσο, αντίθετα, το βελτιωμένο περιβάλλον της αγοράς αναμένεται να οδηγήσει σε μειώσεις των τιμών, ιδίως για τις διεθνείς τηλεπικοινωνίες, προς όφελος των καταναλωτών που χρησιμοποιούν προπληρωμένες υπηρεσίες.

## **6. Σύγκριση των επιλογών**

Αυτό οδηγεί στο συμπέρασμα ότι ο εκσυγχρονισμός των διατάξεων της οδηγίας για τον ΦΠΑ είναι ο μόνος τρόπος για να εξασφαλιστεί μια αξιόπιστη μακροπρόθεσμη λύση. Ο εν λόγω εκσυγχρονισμός θα πρέπει να περιλαμβάνει τη διατύπωση ορισμών για τα διάφορα είδη κουπονιών, την αποσαφήνιση της φορολογικής αντιμετώπισης των αλυσίδων διανομής, κανόνες υπολογισμού του φορολογητέου ποσού και του χρόνου φορολόγησης, καθώς επίσης και τη διευκρίνιση των συνεπειών για το δικαίωμα έκπτωσης.

Τα προβλήματα ΦΠΑ που συνδέονται με τα κουπόνια μπορεί ενίοτε να φαίνεται ότι έχουν εξαιρετικά τεχνικό χαρακτήρα. Για τον λόγο αυτόν, οι προπαρασκευαστικές εργασίες συμπεριέλαβαν σημαντικές διαβουλεύσεις με τα κράτη μέλη και με τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις. Στην τελευταία περίπτωση, αυτές προχώρησαν σε πολύ μεγαλύτερη έκταση απ' ό,τι οι διατυπώσεις μιας δημόσιας διαβούλευσης και, στην πράξη, επεκτάθηκαν σε ολόκληρη τη χρονική κλίμακα του παρόντος σχεδίου. Δόθηκε ιδιαίτερη προσοχή ώστε να καλυφθούν οι συνέπειες των καινοτόμων πρακτικών και να εξασφαλιστεί, τουλάχιστον σε κάποιο βαθμό, η ανταπόκριση της πρότασης στις πιθανές μελλοντικές εξελίξεις. Ως εκ τούτου, η συνιστώμενη προσέγγιση βασίζεται σε ευρεία συναίνεση μεταξύ των ενδιαφερομένων για ό,τι είναι αναγκαίο. Ωστόσο, είναι πιθανό μια συνέπεια οποιασδήποτε πρότασης να είναι η αναγνώριση ότι ορισμένες υπηρεσίες, ιδίως εκείνες που παρέχονται από επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών και βασίζονταν αρχικά στα κουπόνια, έχουν εξελιχθεί σε κάτι που ανταγωνίζεται τους παρόχους πιο παραδοσιακών υπηρεσιών πληρωμής, και η ουδετερότητα απαιτεί τώρα ίσους όρους αντιμετώπισης για φορολογικούς σκοπούς.

## **7. Παρακολούθηση και αξιολόγηση**

Είναι καθιερωμένη πρακτική της Επιτροπής να παρακολουθεί την εφαρμογή της νομοθεσίας από τα κράτη μέλη, όπως προβλέπεται στην προκειμένη περίπτωση. Δεν προβλέπονται πρόσθετα μέτρα.