EUROOPAN
KOMISSIO

Bryssel 22.7.2024
COM(2024) 307 final

KOMISSION KERTOMUS EUROOPAN PARLAMENTILLE JA NEUVOSTOLLE

Alv-direktiivin 410 b artiklan mukainen kertomus alv-sääntöjen soveltamisesta arvoseteleihin – määrittely, jakeluketjut ja lunastamattomat arvosetelit

Sisällysluettelo

1. JOHDANTO ---------- 2

2. TOIMEN TAUSTA ---------- 2

3. NYKYISTEN SÄÄNNÖSTEN TÄYTÄNTÖÖNPANO ---------- 8

4. NYKYISTEN SÄÄNTÖJEN ARVIOINTI ---------- 12

4.1 YLEINEN ARVIOINTI ---------- 13

4.2 ERITYISKYSYMYSTEN ARVIOINTI ---------- 17

5. PÄÄTELMÄT ---------- 22

LIITE – TIIVISTELMÄRAPORTTI ARVOSETELIDIREKTIIVIN (EU) 2016/1065 TÄYTÄNTÖÖNPANOA KOSKEVASTA KYSELYSTÄ ---------- 25

1. JOHDANTO

Neuvosto hyväksyi 27. kesäkuuta 2016 direktiivin[1] alv-direktiivin[2] muuttamisesta arvosetelien kohtelun osalta, jäljempänä ’arvosetelidirektiivi’. Uudet säännöt tulivat voimaan 1. tammikuuta 2019, mutta niitä sovelletaan ainoastaan 31. joulukuuta 2018 jälkeen liikkeeseen laskettuihin arvoseteleihin.

Muutosten tavoitteena on yksinkertaistaa, nykyaikaistaa ja yhdenmukaistaa arvoseteleihin sovellettavia alv-sääntöjä[3] erityisesti ”*[v]arman ja yhdenmukaisen kohtelun takaamiseksi, tavaroiden ja palvelujen hintaan tarkasti suhteutetun yleisen kulutusveron periaatteiden noudattamiseksi, epäjohdonmukaisuuksien, kilpailun vääristymisen, kaksinkertaisen verotuksen ja verottamattomuuden estämiseksi sekä veronkierron vaaran lieventämiseksi*”[4].

Muutetun alv-direktiivin 410 b artiklan mukaan komissio esittää EU:n jäsenvaltioilta, jäljempänä ’jäsenvaltiot’, saamiensa tietojen pohjalta Euroopan parlamentille ja neuvostolle arviointikertomuksen alv-direktiivin säännösten soveltamisesta arvosetelien alv-kohtelun osalta. Kertomuksessa kiinnitetään erityistä huomiota arvosetelien määrittelyyn sekä jakeluketjussa olevien arvosetelien ja lunastamattomien arvosetelien verotukseen liittyviin alv-sääntöihin sekä esitetään tarvittaessa ehdotus asianomaisten sääntöjen muuttamiseksi.

Edellä esitetyn mukaisesti tässä kertomuksessa analysoidaan arvoseteleitä koskevien alv-sääntöjen yleistä toimivuutta neljän vuoden aikana sen jälkeen, kun näitä sääntöjä alettiin soveltaa vuonna 2019. Arvioinnissa tarkastellaan viittä kriteeriä (vaikuttavuus, tehokkuus, merkityksellisyys, johdonmukaisuus ja EU:n tason lisäarvo), minkä jälkeen arvioidaan erikseen seuraavia näkökohtia: i) arvosetelien määrittely, ii) jakeluketjussa olevien arvosetelien verotus ja iii) lunastamattomat arvosetelit. Kertomuksessa arvioidaan säännösten täytäntöönpanoa jäsenvaltioille 27. maaliskuuta ja 9. kesäkuuta 2023 välisenä aikana tehdyn kyselyn[5] tulosten perusteella. Lopuksi tarkastellaan, olisiko aiheellista esittää lainsäädäntöehdotus kyseisten sääntöjen muuttamiseksi.

2. TOIMEN TAUSTA

Koska kuudes arvonlisäverodirektiivi[6] tai alv-direktiivi ei sisällä yhteisiä alv-sääntöjä arvosetelien kohtelusta, jäsenvaltiot ovat vuosien mittaan kehittäneet erilaisia lähestymistapoja, mikä on johtanut kaksinkertaisen verotuksen tai verottamattomuuden riskiin,

1 Neuvoston direktiivi (EU) 2016/1065, annettu 27 päivänä kesäkuuta 2016, direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvosetelien kohtelun osalta (EUVL L 177, 1.7.2016, s. 9), jäljempänä ’arvosetelidirektiivi’.

2 Neuvoston direktiivi 2006/112/EY, annettu 28 päivänä marraskuuta 2006, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä (EUVL L 347, 11.12.2006, s. 1), jäljempänä ’alv-direktiivi’.

3 Arvosetelidirektiivin johdanto-osan 13 kappale.

4 Arvosetelidirektiivin johdanto-osan 2 kappale.

5 Arvosetelidirektiivin (EU) 2016/1065 täytäntöönpanoa koskeva kysely.

6 Neuvoston direktiivi 77/388/ETY, annettu 17 päivänä toukokuuta 1977, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1), jäljempänä ’kuudes arvonlisäverodirektiivi’.

veronkiertoon ja esteisiin yritysten innovoinnille.[7] Komissio esitti vuonna 2012 ehdotuksen[8] arvoseteleitä koskevien alv-sääntöjen selkeyttämiseksi ja yhdenmukaistamiseksi.

Neuvosto hyväksyi ehdotuksen, mutta osa komission ehdottamista säännöksistä jätettiin kuitenkin pois. Hyväksytty arvosetelidirektiivi ei esimerkiksi sisällä säännöksiä alennusseteleistä, ennakkomaksuista tai veron perusteen laskemisesta useamman käyttötarkoituksen arvosetelien jakelua varten. Alennusten osalta hyväksytyn direktiivin johdanto-osassa jopa selvennetään, että direktiivin *sääntöjä ei tulisi kohdistaa välineisiin, jotka antavat haltijalle oikeuden alennukseen tavaroiden tai palvelujen ostamisen yhteydessä mutta jotka eivät anna oikeutta saada kyseisiä tavaroita tai palveluja*. Hyväksytyssä direktiivissä ei myöskään mainita, että arvosetelin määritelmän ulkopuolelle jätettäisiin kaikki välineet, joiden tarkoituksena on yksinomaan maksujen suorittaminen, eikä siinä viitata arvoseteleitä koskevien sääntöjen ja erityisten alv-sääntöjen, kuten matkatoimistojen voittomarginaalijärjestelmää koskevien sääntöjen, väliseen suhteeseen. Tämä johtunee osittain verotuksen alalla edellytetystä yksimielisyydestä: verotusta koskevissa kompromissiratkaisuissa otetaan harvoin kantaa kysymyksiin, joista voitaisiin mahdollisesti sopia enemmistön päätöksellä. Näistä ja muista täytäntöönpanokysymyksistä on viime vuosina keskusteltu arvonlisäverokomiteassa[9]. Keskustelujen tuloksena on laadittu kahdet jäsenvaltioiden enemmistön hyväksymät suuntaviivat[10] (ks. 3 jakso), jotka edistävät yhteisten alv-sääntöjen yhdenmukaisempaa soveltamista, vaikka ne eivät olekaan oikeudellisesti sitovia.

i) Arvosetelien määrittely

Hyväksytyissä säännöissä määrätään, että väline voidaan katsoa arvoseteliksi, jos kaksi kumulatiivista edellytystä täyttyvät: i) välineeseen liittyy velvoite hyväksyä se tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi, ja ii) luovutettavat tavarat tai suoritettavat palvelut taikka niiden mahdollisten luovuttajien tai suorittajien henkilöllisyys täsmennetään joko välineessä itsessään tai sitä koskevissa asiakirjoissa.

---

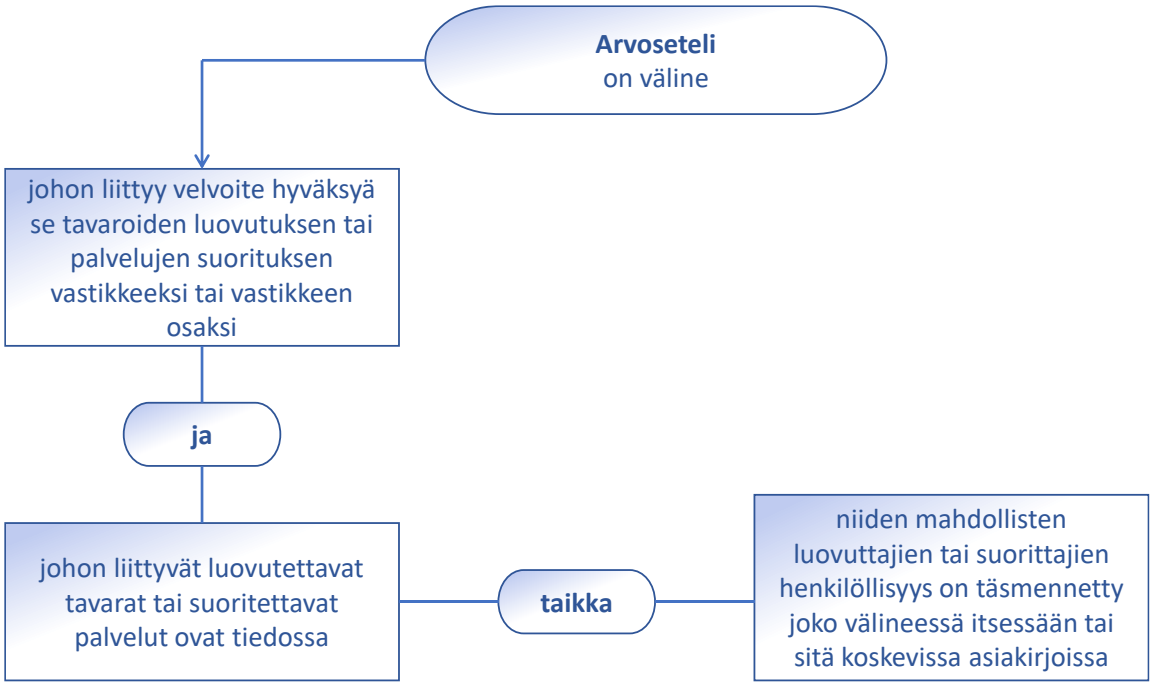
7 Ks. arvonlisäverokomitean 114. kokouksen työasiakirja nro 983 arvosetelidirektiivin täytäntöönpanon jälkeen esiin tulleista kysymyksistä.

8 Ehdotus neuvoston direktiiviksi yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta arvosetelien kohtelun osalta (COM(2012) 206 final, 10.5.2012).

9 Alv-direktiivin 398 artiklassa säädetään seuraavaa: ”*1. Perustetaan neuvoa-antava arvonlisäverokomitea, jäljempänä ’arvonlisäverokomitea’. 2. Arvonlisäverokomitea muodostuu jäsenvaltioiden ja komission edustajista. Komitean puheenjohtajana toimii komission edustaja. Komission yksiköt vastaavat komitean sihteeristöstä. 3. Arvonlisäverokomitea vahvistaa työjärjestyksensä. 4. Arvonlisäverokomitea tarkastelee tämän direktiivin mukaisesti neuvottelujen kohteena olevien asioiden lisäksi komitean puheenjohtajan omasta aloitteesta tai jäsenvaltion edustajan pyynnöstä käsiteltäviksi saattamia yhteisön arvonlisäverotusta koskevien säännösten soveltamiseen liittyviä kysymyksiä.*”

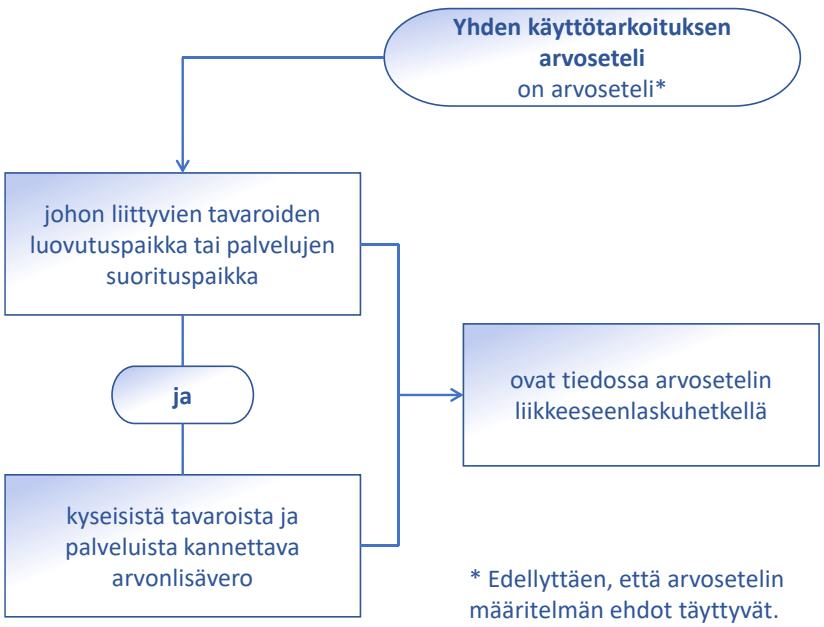
10 Arvonlisäverokomitean 116. kokouksessa hyväksytyt suuntaviivat, työasiakirja nro 1043, asiakirja B (taxud.c.1(2023)4439781), ja arvonlisäverokomitean 122. kokouksessa hyväksytyt suuntaviivat, työasiakirja nro 1074, asiakirja C (taxud.c.1(2024)438498).

Kaavio 1: Arvosetelin käsite[11]



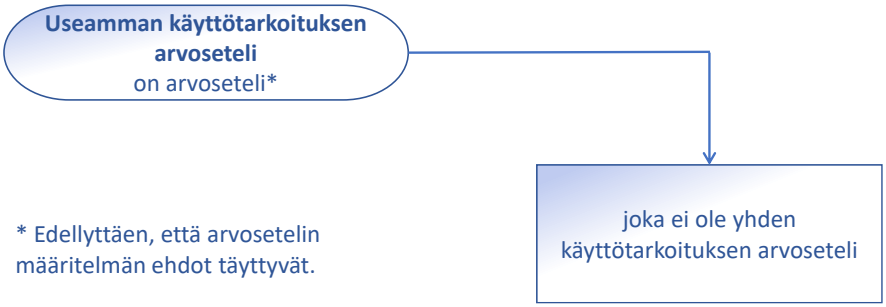
’Yhden käyttötarkoituksen arvoseteli’ on arvoseteli, johon liittyvien tavaroiden luovutuspaikka tai palvelujen suorituspaikka ja kyseisistä tavaroista tai palveluista kannettava arvonlisävero ovat tiedossa arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä. Kaikki muut arvosetelit ovat ’useamman käyttötarkoituksen arvoseteleitä’.

Kaavio 2: Yhden käyttötarkoituksen arvoseteli



[11] Kaaviot 1–5 ovat peräisin arvonlisäverokomitean työasiakirjasta nro 983, jossa käsiteltiin arvosetelidirektiivin täytäntöönpanon jälkeen esiin tulleita kysymyksiä.

Kaavio 3: Useamman käyttötarkoituksen arvoseteli



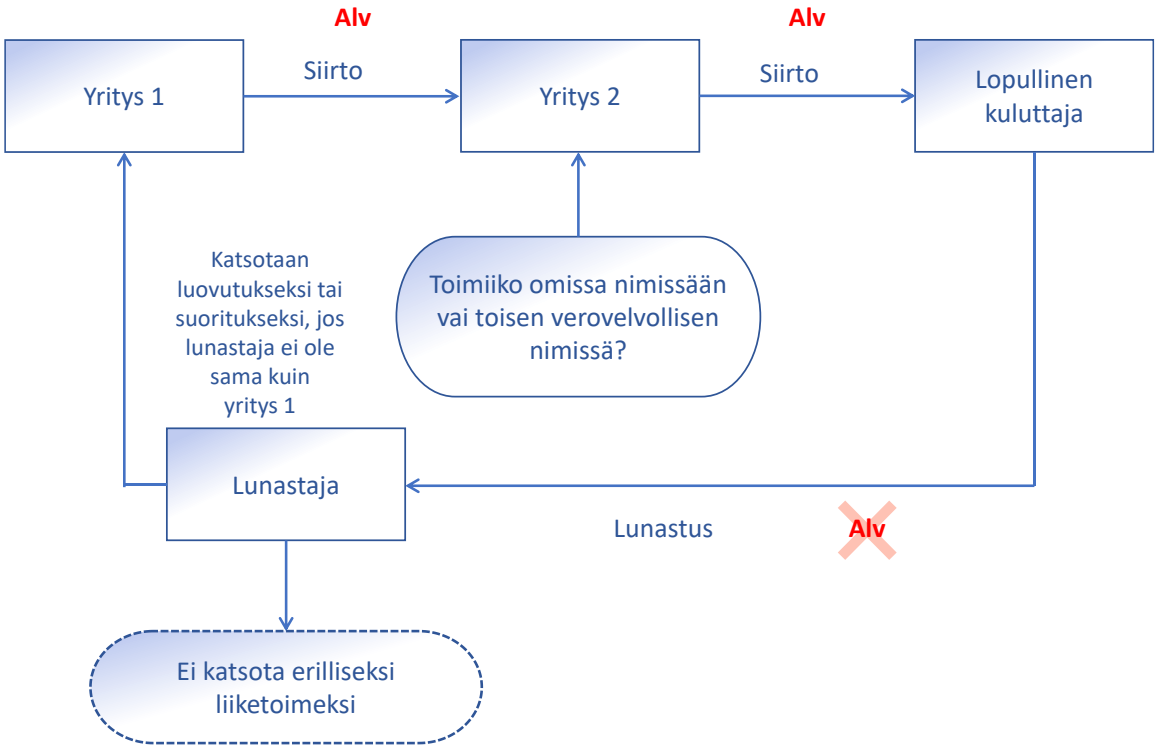
Arvosetelidirektiivin johdanto-osassa selvennetään myös, että *näitä sääntöjä ei tulisi kohdistaa välineisiin, jotka antavat haltijalle oikeuden alennukseen tavaroiden tai palvelujen ostamisen yhteydessä mutta jotka eivät anna oikeutta saada kyseisiä tavaroita tai palveluja*[12], ja että *arvoseteleitä koskevat säännökset eivät saisi aiheuttaa muutoksia matkalippujen, elokuvateattereiden ja museoiden pääsylippujen, postimerkkien tai vastaavien arvonlisäverokohteluun*[13].

ii) jakeluketjussa olevien arvosetelien alv-kohtelu

Kuten arvosetelidirektiivin johdanto-osan 8 kappaleessa todetaan, jos arvoseteliin liittyvään tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen kohdistuva alv-kohtelu voidaan määrittää varmuudella jo yhden käyttötarkoituksen arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä, arvonlisävero olisi kannettava jokaisesta siirrosta, myös yhdenkäyttötarkoituksen arvosetelin liikkeeseenlaskusta, kun taas yhden käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan tehtävää tavaroiden tosiasiallista luovutusta tai palvelujen tosiasiallista suoritusta ei tulisi katsoa erilliseksi liiketoimeksi.

[12] Arvosetelidirektiivin johdanto-osan 4 kappale.
[13] Arvosetelidirektiivin johdanto-osan 5 kappale.

Kaavio 4: Yhden käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoja koskevat säännöt

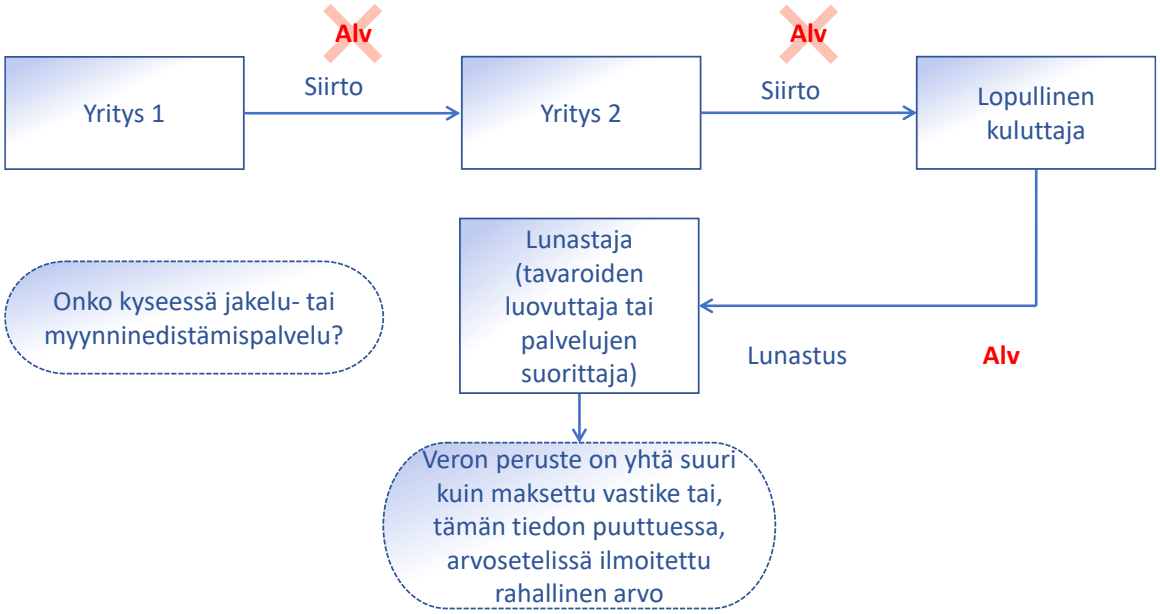


Yhden käyttötarkoituksen arvosetelien jakelun osalta arvosetelidirektiivissä täsmennetään, että jokaisen omissa nimissään toimivan verovelvollisen suorittaman yhden käyttötarkoituksen arvosetelin siirron, mukaan lukien kyseisen arvosetelin liikkeeseenlasku, katsotaan olevan kyseiseen arvoseteliin liittyvien tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus.[14] Arvonlisävero on suoritettava yhden käyttötarkoituksen arvosetelin osalta saadusta vastikkeesta arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan mukaisesti. Jos taas toisen henkilön nimissä toimiva verovelvollinen laskee liikkeeseen tai jakelee yhden käyttötarkoituksen arvoseteleitä, kyseisen verovelvollisen ei katsota osallistuvan arvoseteliin liittyvään luovutukseen tai suoritukseen.

Useamman käyttötarkoituksen arvosetelien osalta arvonlisävero on kannettava vasta, kun arvoseteliin liittyvät tavarat luovutetaan tai palvelut suoritetaan. Siksi useamman käyttötarkoituksen arvosetelien aiemmista siirroista ei tarvitse kantaa arvonlisäveroa.

[14] Arvosetelidirektiivin johdanto-osan 9 kappale.

Kaavio 5: Useamman käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoja koskevat säännöt



Useamman käyttötarkoituksen arvosetelien jakeluketjussa tarjottavista palveluista ainoastaan välittäjäpalvelut tai erilliset palvelusuoritukset, kuten jakelu- tai myynninedistämispalvelut, ovat arvonlisäveron alaisia. Näin ollen silloin, kun verovelvollinen, joka ei toimi omissa nimissään, saa useamman käyttötarkoituksen arvosetelin siirron yhteydessä erillisen vastikkeen, kyseistä vastiketta olisi verotettava tavallisen arvonlisäverojärjestelmän mukaisesti.[15]

Useamman käyttötarkoituksen arvosetelin veron perusteesta arvosetelidirektiivissä täsmennetään, että maksetun arvonlisäveron määrän asianmukaisuuden varmistamiseksi tavaroiden luovuttajan tai palvelujen suorittajan olisi suoritettava arvonlisävero useamman käyttötarkoituksen arvosetelistä maksetun vastikkeen perusteella, sanotun kuitenkaan rajoittamatta alv-direktiivin 73 artiklan soveltamista.[16] Tämän tiedon puuttuessa veron perusteen olisi oltava yhtä suuri kuin arvosetelissä itsessään tai sitä koskevissa asiakirjoissa ilmoitettu rahallinen arvo, josta on vähennetty luovutettuihin tavaroihin tai suoritettuihin palveluihin liittyvän arvonlisäveron määrä. Kun useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä käytetään tavaroiden luovutukseen tai palvelujen suoritukseen vain osittain, veron perusteen olisi oltava yhtä suuri kuin vastaava osa vastikkeesta tai rahallisesta arvosta, josta on vähennetty luovutettuihin tavaroihin tai suoritettuihin palveluihin liittyvän arvonlisäveron määrä.

iii) Lunastamattomat arvosetelit

Kun useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä käytetään vain osittain, veron perusteen olisi oltava yhtä suuri kuin vastaava osa vastikkeesta tai rahallisesta arvosta, josta on vähennetty

[15] Arvosetelidirektiivin johdanto-osan 10 kappale.
[16] Arvosetelidirektiivin johdanto-osan 11 kappale.

luovutettuihin tavaroihin tai suoritettuihin palveluihin liittyvän arvonlisäveron määrä.[17] Tämä *ei kuitenkaan koske tilanteita, joissa lopullinen kuluttaja ei lunasta useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä sen voimassaoloaikana ja myyjä pitää arvosetelistä saadun vastikkeen itsellään*.[18]

3. NYKYISTEN SÄÄNNÖSTEN TÄYTÄNTÖÖNPANO

Arvosetelidirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on hyväksyttävä ja julkaistava tämän direktiivin noudattamisen edellyttämät lait, asetukset ja hallinnolliset määräykset viimeistään 31 päivänä joulukuuta 2018. Niiden on viipymättä toimitettava nämä säännökset kirjallisina komissiolle. Niiden on sovellettava näitä säännöksiä 1 päivästä tammikuuta 2019.

2. Jäsenvaltioiden on toimitettava tässä direktiivissä säännellyistä kysymyksistä antamansa keskeiset kansalliset säännökset kirjallisina komissiolle.”

Mitä tulee velvoitteeseen toimittaa uudet säännökset komissiolle, viisi ilmoittamatta jättämistä koskevaa rikkomusmenettelyä saatettiin päätökseen sen jälkeen, kun Kypros, Tšekki, Kreikka, Latvia ja Romania olivat ilmoittaneet täytäntöönpanotoimenpiteistään.

Verotuksen ja tulliliiton pääosasto suoritti 1. tammikuuta 2019 jälkeen kunkin jäsenvaltion osalta vaatimustenmukaisuustarkastuksen[19]. Tarkastusten mukaan neljä jäsenvaltiota ei ollut noudattanut uusien säännösten voimaantulo- ja soveltamispäivämääriä (Tšekissä muutokset tulivat voimaan 1. huhtikuuta 2019 ja Tanskassa ja Latviassa uusia säännöksiä sovellettiin ainoastaan 1. heinäkuuta 2019 jälkeen liikkeeseen laskettuihin arvoseteleihin ja Slovakiassa 30. syyskuuta 2019 jälkeen liikkeeseen laskettuihin arvoseteleihin).

Lisäksi komissio käynnisti vaatimustenmukaisuustarkastusten jälkeen kaksi EU Pilot -menettelyä[20], yhden Bulgariaa ja yhden Ranskaa vastaan. Bulgarian tapauksessa lounassetelien käsittelyä koskeva EU Pilot -menettely päätettiin sen jälkeen, kun kansallista lainsäädäntöä muutettiin 18. helmikuuta 2022 alkaen. Tehtyjen muutosten seurauksena muun muassa lounasseteleitä, joita voitiin vaihtaa sekä alennetun että yleisen arvonlisäverokannan alaisiin suorituksiin tai luovutuksiin, alettiin kohdella useamman käyttötarkoituksen arvoseteleinä. Ranskaa koskeva EU Pilot -menettely koski useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen veron perusteen määrittämistä tapauksissa, joissa maksettua vastiketta koskevat tiedot puuttuivat. Alv-direktiivin 73 a artiklan mukaan tällaisissa tapauksissa veron perusteen on oltava yhtä suuri kuin arvosetelissä itsessään taikka sitä koskevissa asiakirjoissa ilmoitettu rahallinen arvo, josta on vähennetty luovutettuihin tavaroihin tai suoritettuihin palveluihin liittyvän arvonlisäveron määrä. Menettely päätettiin sen jälkeen, kun kansallista lainsäädäntöä muutettiin vastaavasti ja muutokset tulivat voimaan 1. tammikuuta 2022.

---

17 Arvosetelidirektiivin johdanto-osan 11 kappale.

18 Arvosetelidirektiivin johdanto-osan 12 kappale.

19 Vaatimustenmukaisuustarkastus kattaa ainoastaan täytäntöönpanotoimenpiteet, ei lainsäädännön käytännön soveltamiseen liittyviä kysymyksiä.

20 EU Pilot on mekanismi, jonka avulla komissio ja asianomainen jäsenvaltio käyvät epävirallista vuoropuhelua EU:n lainsäädännön mahdolliseen noudattamatta jättämiseen liittyvissä kysymyksissä. Sitä voidaan käyttää ennen virallisen rikkomusmenettelyn aloittamista.

Unionin oikeuskäytännön alalla Euroopan unionin tuomioistuin käsitteli arvosetelidirektiiviä ensimmäistä[21] kertaa asiassa *DSAB Destination Stockholm*[22], joka koski alv-direktiivin 30 a artiklan tulkintaa niin kutsuttujen city card -korttien osalta. Ennakkoratkaisukysymyksellä pyrittiin selvittämään, onko väline, joka antaa haltijalleen oikeuden hyödyntää erilaisia palveluja tietyssä paikassa rajoitetun ajan ja tiettyyn arvoon asti, alv-direktiivin 30 a artiklan 1 kohdassa tarkoitettu arvoseteli, vaikka keskivertokuluttaja ei kyseisen välineen rajoitetun voimassaoloajan vuoksi voi hyödyntää kaikkia tarjottuja palveluja, ja jos näin on, voidaanko tällaista välinettä pitää alv-direktiivin 30 a artiklan 3 kohdassa tarkoitettuna useamman käyttötarkoituksen arvosetelinä.

Ensinnäkin unionin tuomioistuin katsoi, että edellytykset, joiden täyttyessä kortti voidaan luokitella 30 a artiklan mukaiseksi arvoseteliksi, näyttivät täyttyvän (edellyttäen että myös ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin varmistaa tämän). Tuomioistuin selvensi, että nämä kaksi edellytystä ovat kumulatiivisia: i) välineeseen on liityttävä velvoite hyväksyä se tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi, ja ii) luovutettavat tavarat tai suoritettavat palvelut taikka niiden mahdollisten luovuttajien tai suorittajien henkilöllisyys on täsmennettävä joko välineessä itsessään tai sitä koskevissa asiakirjoissa. Sitä vastoin kyseessä olevan kortin voimassaoloaika tai mahdollisuus hyödyntää kaikkia kortin kattamia palveluja eivät ole merkityksellisiä seikkoja kortin luokittelemiseksi 30 a artiklassa tarkoitetuksi arvoseteliksi. Toiseksi tuomioistuin muistutti, että kyseessä olevalla kortilla voi saada erilaisia palveluja, joihin sovelletaan erisuuruisia alv-kantoja tai jotka on vapautettu verosta, ja että etukäteen on mahdotonta ennakoida, mitä palveluja kortinhaltija valitsee. Koska näistä palveluista kannettava arvonlisävero ei ole tiedossa kyseisen välineen liikkeeseenlaskuhetkellä, korttia ei voida pitää yhden käyttötarkoituksen arvosetelinä. Unionin tuomioistuin katsoi näin ollen, että kyseessä oleva väline on alv-direktiivin 30 a artiklan 3 kohdassa tarkoitettu useamman käyttötarkoituksen arvoseteli, koska tätä käsitettä sovelletaan täydentävästi (kaikki muut arvosetelit kuin yhden käyttötarkoituksen arvosetelit ovat useamman käyttötarkoituksen arvoseteleitä).

Unionin tuomioistuimen asiassa *Finanzamt O (Bons à usage unique)* äskettäin antamassa tuomiossa[23] keskityttiin siihen, voiko jakeluketju sellaisten talouden toimijoiden välillä, jotka toimivat omissa nimissään eri puolilla EU:ta ennen kuin arvoseteliin liittyvät palvelut suoritetaan lopullisille kuluttajille, vaikuttaa yhden käyttötarkoituksen arvosetelin olemassaolon edellytyksiin, joiden mukaan arvoseteliin liittyvien ”*tavaroiden luovutuspaikka tai palvelujen suorituspaikka ja kyseisistä tavaroista tai palveluista kannettava arvonlisävero ovat tiedossa arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä*”. Unionin tuomioistuin katsoi, että arvosetelin luokittelu alv-direktiivin 30 a artiklan 2 kohdassa tarkoitetuksi yhden käyttötarkoituksen arvoseteliksi riippuu yksinomaan kyseisessä säännöksessä säädetyistä edellytyksistä, joihin sisältyy vaatimus siitä, kyseiseen arvoseteliin liittyvien loppukäyttäjille suunnattujen palvelujen suorituspaikan on oltava tiedossa arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä, ja näin on siitä riippumatta, siirretäänkö arvoseteli sellaisten omissa nimissään toimivien verovelvollisten välillä, jotka ovat sijoittautuneet muiden kuin sen jäsenvaltion alueelle, jossa

---

21 Unionin tuomioistuin viittasi arvoseteleihin myös asiassa *GE Aircraft Engine Services* 17. marraskuuta 2022 antamassaan tuomiossa (C-607/20, ECLI:EU:C:2022:884). Siinä tosin käsiteltiin ennen arvosetelidirektiiviä voimassa olleita sääntöjä.

22 Unionin tuomioistuimen tuomio 28.4.2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, ECLI:EU:C:2022:304.

23 Unionin tuomioistuimen tuomio 18.4.2024, Finanzamt O (Bons à usage unique), C-68/23, ECLI:EU:C:2024:342.

nämä loppukäyttäjät sijaitsevat. Unionin tuomioistuin totesi, että omissa nimissään toimivien verovelvollisten suorittamat yhden käyttötarkoituksen arvosetelien peräkkäiset siirrot – joita on pidettävä 30 b artiklan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti kyseessä olevaan arvoseteliin liittyvinä luovutuksina tai suorituksina – eivät vaikuta arvosetelin liikkeeseenlaskun yhteydessä tehtyyn arviointiin siitä, voidaanko kyseinen arvoseteli luokitella käyttötarkoituksen arvoseteliksi, ja erityisesti siitä, onko arvoseteliin liittyvien palvelujen suorituspaikka tiedossa liikkeeseenlaskuhetkellä. Unionin tuomioistuin totesi, että alv-direktiivin 30 b artiklan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa sovelletaan ainoastaan arvoseteleihin, jotka on (jo aiemmin) luokiteltu yhden käyttötarkoituksen arvoseteleiksi 30 a artiklan 2 kohdassa säädettyjen kahden kumulatiivisen kriteerin perusteella, joiden täyttymistä on arvioitava arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä. Unionin tuomioistuin totesi, että toisenlainen tulkinta tekisi arvosetelin luokittelun (yhden tai useamman käyttötarkoituksen arvoseteliksi) riippuvaiseksi siitä, siirretäänkö arvoseteli yhden ainoan jäsenvaltion sisällä vai rajat ylittävässä jakeluketjussa. Tämä olisi vastoin arvoseteleitä koskevien alv-säännösten alkuperäisiä tavoitteita, joilla pyritään estämään epäjohdonmukaisuudet, kaksinkertainen verotus tai verottamattomuus sekä eroavuudet jäsenvaltioiden välillä. Se tekisi myös minkä tahansa arvosetelin luokittelusta yhden käyttötarkoituksen arvoseteliksi lähes mahdotonta.

Myös arvonlisäverokomitea on keskustellut useaan[24] otteeseen oikeudelliseen tulkintaan ja täytäntöönpanoon liittyvistä kysymyksistä edistääkseen alv-direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna arvosetelidirektiivillä, säännösten yhdenmukaisempaa soveltamista.

Arvonlisäverokomitea on analysoinut erityisesti city card -kortteihin, maksuvälineisiin ja hyödyketokeneihin liittyviä arvoseteleitä koskevia alv-sääntöjä sekä niiden suhdetta alv-erityisjärjestelmiin ja -vapautuksiin (esim. lääketieteelliset vapautukset), mukaan lukien tavaroiden vientiä koskevat erityiset vapautukset.

Lisäksi arvonlisäverokomitea hyväksyi jäsenvaltioiden enemmistön tukemana kaksi arvosetelien alv-kohtelua koskevaa suuntaviivakokonaisuutta[25], jotka osaltaan edistävät yhteisten alv-sääntöjen yhdenmukaisempaa soveltamista[26], vaikka ne eivät sidokaan jäsenvaltioita oikeudellisesti.

Ensimmäisissä suuntaviivoissa[27] sovittiin seuraavaa:

1. Koska arvoseteli on väline, johon liittyy velvoite hyväksyä se vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi sellaisista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, joiden mahdolliset

[24] Arvonlisäverokomitean 112. kokouksessa (tiedote city card -korttien alv-kohtelusta, taxud.c.1(2019)2690215), 114. kokouksessa (työasiakirja nro 983 arvosetelidirektiivin täytäntöönpanon jälkeen esiin tulleista kysymyksistä, taxud.c.1(2019)7743273), 116. kokouksessa (työasiakirja nro 993, lisäanalyysi arvosetelidirektiivin täytäntöönpanon jälkeen esiin tulleista kysymyksistä, taxud.c.1(2020)1245810), 117. kokouksessa (työasiakirja nro 1001 arvoseteleistä ja vähittäiskaupan vientijärjestelmästä sekä tavaraviennistä, taxud.c.1(2020)6420470) ja 122. kokouksessa (työasiakirja nro 1062, seuranta-asiakirja city card -tyyppisistä arvoseteleistä, taxud.c.1(2023)1892223).

[25] Arvonlisäverokomitean 116. kokouksessa hyväksytyt suuntaviivat, työasiakirja nro 1043, asiakirja B (taxud.c.1(2023)4439781), ja arvonlisäverokomitean 122. kokouksessa hyväksytyt suuntaviivat, työasiakirja nro 1074, asiakirja C (taxud.c.1(2024)438498).

[26] Alv-direktiivin 398 artikla.

[27] Arvonlisäverokomitean 116. kokouksessa hyväksytyt suuntaviivat, työasiakirja nro 1043, asiakirja B (taxud.c.1(2023)4439781).

luovuttajat tai suorittajat on täsmennetty liikkeeseenlaskun yhteydessä, arvonlisäverokomitean yksimielisen näkemyksen mukaan sitä on pidettävä rajoitetun käyttötarkoituksen välineenä.

2. Arvonlisäverokomitea on lähes yksimielisesti sitä mieltä, että arvoseteliä ei voida pitää maksuvälineenä, koska se muodostaa vastikkeen siihen sisältyvien tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista eikä se ole väline, jolla siirretään varoja. Näin ollen arvonlisäverokomitea katsoo lähes yksimielisesti, että arvosetelin lunastamista ei voida pitää maksuna vaan sillä pikemminkin käytetään oikeutta saada arvoseteliin liittyviä tavaroita tai palveluja. Arvonlisäverokomitea toteaa tältä osin lähes yksimielisesti, että arvosetelin haltijalla on oikeus hyödyntää asianomaisia tavaroita tai palveluja, kun arvoseteli on lunastettu, ja luovuttaja tai suorittaja on velvollinen hyväksymään arvosetelin vastikkeeksi.

3. Arvonlisäverokomitea vahvistaa yksimielisesti, että arvoseteli voidaan luokitella sellaiseksi vain, jos luovutettavat tavarat tai suoritettavat palvelut taikka niiden mahdollisten luovuttajien tai suorittajien henkilöllisyys mainitaan joko välineessä itsessään tai sitä koskevissa asiakirjoissa, kuten välineen käyttöehdoissa. Arvonlisäverokomitea on yksimielisesti sitä mieltä, että tokeneita, joita ei vielä vaihdeta säännellyillä markkinoilla EU:ssa ja joiden luonne voi muuttua, ei periaatteessa pidetä alv-direktiivissä tarkoitettuina arvoseteleinä. Se katsoo kuitenkin yksimielisesti, että on asianmukaista harkita tapauskohtaisesti, voidaanko token katsoa arvoseteliksi sen erityisluonteen ja käyttötarkoituksen perusteella.

4. Arvonlisäverokomitea on lähes yksimielisesti sitä mieltä, että alv-erityisjärjestelmien säännökset, kuten pienyrityksiin, matkatoimistoihin tai käytettyihin tavaroihin ja taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavien erityisjärjestelmien säännökset, ovat poikkeuksia yleisistä alv-säännöistä ja siten ensisijaisia arvoseteleihin sovellettaviin sääntöihin ja muihin yleisiin sääntöihin nähden, jos jokin näistä säännöistä olisi ristiriidassa erityisjärjestelmän asianmukaisen soveltamisen ja tavoitteiden kanssa. Arvonlisäverokomitea katsoo lähes yksimielisesti, että arvosetelin luonnetta ei muuta se, että arvosetelin liikkeeseen laskeva tai arvosetelin siirtävä henkilö täyttää erityisjärjestelmän soveltamisen edellytykset.

Toisessa suuntaviivakokonaisuudessa[28] sovittiin seuraavaa:

1. Unionin tuomioistuimen asiassa *DSAB Destination Stockholm* (C-637/20) antaman tuomion perusteella arvonlisäverokomitea vahvistaa yksimielisesti, että jotta city card -kortin kaltainen väline voidaan luokitella alv-direktiivin 30 a artiklan 1 kohdassa tarkoitetuksi arvoseteliksi, siihen on i) liityttävä velvoite hyväksyä se vastikkeeksi tai vastikkeen osaksi tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta ja ii) luovutettavat tavarat tai suoritettavat palvelut taikka niiden mahdollisten luovuttajien tai suorittajien

[28] Arvonlisäverokomitean 122. kokouksessa hyväksytyt suuntaviivat, työasiakirja nro 1074, asiakirja C (taxud.c.1(2024)438498).

henkilöllisyys on täsmennettävä joko city card -kortissa itsessään tai sitä koskevissa asiakirjoissa, kuten kortin käyttöehdoissa. Arvonlisäverokomitea vahvistaa myös yksimielisesti, että nämä edellytykset ovat kumulatiivisia ja että molempien edellytysten on täytyttävä, jotta väline voidaan luokitella arvoseteliksi.

2. Koska välineen luokittelu riippuu tosiasiallisista olosuhteista, arvonlisäverokomitea katsoo yksimielisesti, että kaikkia city card -kortteja ei välttämättä voida luokitella arvoseteliksi. Se on kuitenkin lähes yksimielisesti sitä mieltä, että city card -kortti, joka antaa kortinhaltijalle oikeuden käyttää korttia vastikkeena pääsystä tiettyjen kolmansien osapuolten tarjoamiin kohteisiin tai kortin liikkeeseenlaskijan tarjoamiin bussi- tai veneajeluihin tietyssä paikassa, rajoitetun ajan ja tiettyyn arvoon asti, on alv-direktiivin 30 a artiklan 1 kohdan mukainen arvoseteli.

3. Arvonlisäverokomitea katsoo lähes yksimielisesti, että jos city card -kortin perusteella suoritettaviin palveluihin sovelletaan erisuuruisia alv-kantoja tai jos ne ovat osittain verosta vapautettuja eikä palveluista kannettava arvonlisävero ole tiedossa kortin liikkeeseenlaskuhetkellä, kortti on luokiteltava alv-direktiivin 30 a artiklan 3 kohdassa tarkoitetuksi useamman käyttötarkoituksen arvoseteliksi. Jos näin on, arvonlisäverokomitea katsoo lähes yksimielisesti, että tässä tapauksessa palvelusuorituksen veron perusteen on oltava yhtä suuri kuin city card -kortin osalta maksettu vastike tai, tämän tiedon puuttuessa, kortissa itsessään taikka sitä koskevissa asiakirjoissa ilmoitettu rahallinen arvo, josta on vähennetty suoritettuihin palveluihin liittyvän arvonlisäveron määrä.

4. Jos – kuten tarkastellussa liiketoimintamallissa – palveluja tarjoavat sekä city card -kortin liikkeeseenlaskija että kolmannet osapuolet, arvonlisäverokomitea katsoo lähes yksimielisesti, että kortin liikkeeseenlaskijan kortinhaltijalle tarjoamien bussi- tai veneajelujen veron perusteen on oltava yhtä suuri kuin kyseisen kortin osalta maksettu vastike, josta on vähennetty arvonlisävero sekä mahdolliset kolmansille osapuolille kyseisen kortin perusteella suoritetuista palveluista maksetut summat.

5. Tarkastellun liiketoimintamallin tapauksessa, jossa palveluja suorittavat sekä city card -kortin liikkeeseenlaskija että kolmannet osapuolet, arvonlisäverokomitea katsoo lähes yksimielisesti, että kun kyseessä ovat sellaiset kolmansien osapuolten kortinhaltijalle suorittamat palvelut, joissa korttia käytetään vastikkeen osana (kuten pääsy museoihin ja nähtävyyksiin tai kiertoajelut), veron perusteena on oltava suoritettua palvelua koskevissa asiakirjoissa mainittu palvelun rahallinen arvo, josta on vähennetty kyseiseen palveluun liittyvän arvonlisäveron määrä. Jos city card -kortin liikkeeseenlaskijan ja kolmannen osapuolen välisessä sopimuksessa määrätään, että palvelun rahallinen arvo on tietty prosenttiosuus palvelun tavanomaisesta hinnasta, arvonlisäverokomitea katsoo lähes yksimielisesti, että tätä alennusta on pidettävä luovutuksen ajankohtana saatuna hinnanalennuksena.

4. NYKYISTEN SÄÄNTÖJEN ARVIOINTI

Seuraava arviointi perustuu tietoihin, jotka saatiin jäsenvaltioilta 27. maaliskuuta ja 9. kesäkuuta 2023 välisenä aikana toteutetun kyselyn avulla. Kaikki jäsenvaltiot vastasivat kyselyyn.

Kysely sisälsi 45 suljettua ja 22 avointa kysymystä seuraavista aiheista: i) yleinen arviointi arvosetelidirektiivin täytäntöönpanon vaikutuksista neljän vuoden aikana direktiivin käyttöönoton jälkeen sekä ii) erityiskysymykset, jotka koskivat arvosetelien määrittelyä, yhden ja useamman käyttötarkoituksen arvosetelien välistä erottelua, arvosetelien siirtoja, veron perusteita, alennusseteleitä ja lunastamattomia arvoseteleitä (tiivistelmäraportti tutkimuksen tuloksista on liitteessä).

Yleinen arviointi osoitti, että **suurimmalla osalla jäsenvaltioista ei ollut riittävästi tietoa, jotta ne olisivat voineet vastata useimpiin kysymyksiin**. Kuitenkin siltä osin kuin tietoja oli saatavilla, **arvoseteleitä koskevien alv-sääntöjen katsottiin yleisesti saavuttaneen tavoitteensa ja olevan enimmäkseen merkityksellisiä**. Arvioinnin toisessa osassa arvosetelien **määrittelyä ja siirtoa** koskevista säännöksistä saatiin **yleisesti ottaen myönteistä palautetta** ja **vain pieni osa jäsenvaltioista nosti esiin erityiskysymyksiä**. Nämä kysymykset kuitenkin koskivat pääasiassa nykyisten sääntöjen soveltamista tai niitä on jo käsitelty arvonlisäverokomiteassa tai unionin tuomioistuimen tuomioissa.

4.1 Yleinen arviointi

Vaikuttavuus

Analyysi osoitti, että **arvoseteleitä koskevat alv-säännöt saavuttavat suurimmaksi osaksi niille asetetut tavoitteet**.

Kuten 1 jaksossa mainittiin, arvosetelidirektiivin tavoitteena on yksinkertaistaa, nykyaikaistaa ja yhdenmukaistaa arvoseteleihin sovellettavia alv-sääntöjä[29] erityisesti ”*[v]arman ja yhdenmukaisen kohtelun takaamiseksi, tavaroiden ja palvelujen hintaan tarkasti suhteutetun yleisen kulutusveron periaatteiden noudattamiseksi, epäjohdonmukaisuuksien, kilpailun vääristymisen, kaksinkertaisen verotuksen ja verottamattomuuden estämiseksi sekä veronkierron vaaran lieventämiseksi*”[30].

Kyselyyn saatujen vastausten[31] perusteella **suurin osa jäsenvaltioista oli sitä mieltä**, että arvosetelidirektiivin täytäntöönpano neljän ensimmäisen vuoden aikana on ainakin osittain johtanut i) **vaatimusten noudattamisen yksinkertaistumiseen** ja ii) **yhdenmukaisempiin vaatimuksiin**.

Lisäksi, kuten 3 jaksossa esitetään, verotuksen ja tulliliiton pääosaston suorittamassa vaatimustenmukaisuustarkastuksessa ei havaittu merkittäviä ongelmia arvoseteleitä koskevien sääntöjen saattamisessa osaksi jäsenvaltioiden kansallista lainsäädäntöä, vaikka tarkastus rajoittuikin lainsäädännön muodollisiin näkökohtiin.

Arvonlisäverokomiteassa viime vuosina tehty työ, jonka tuloksena on hyväksytty kahdet suuntaviivat[32], on myös osaltaan edistänyt yhdenmukaistamistavoitteen saavuttamista.

---

29 Arvosetelidirektiivin johdanto-osan 13 kappale.

30 Arvosetelidirektiivin johdanto-osan 2 kappale.

31 Ks. tiivistelmäraportti tutkimuksen tuloksista liitteessä.

32 Arvonlisäverokomitean 116. kokouksessa hyväksytyt suuntaviivat, työasiakirja nro 1043, asiakirja B (taxud.c.1(2023)4439781), ja arvonlisäverokomitean 122. kokouksessa hyväksytyt suuntaviivat, työasiakirja nro 1074, asiakirja C (taxud.c.1(2024)438498).

Suurimmalla osalla jäsenvaltioista ei ollut riittävästi tietoa siitä, onko arvoseteleitä koskevilla alv-säännöillä **onnistuttu puuttumaan petoksiin**. Kyselyn avoimiin kysymyksiin annetuissa vastauksissa **vain pieni osa jäsenvaltioista nosti esiin mahdollisiin väärinkäytöksiin liittyviä kysymyksiä**. Yhden jäsenvaltion mukaan arvoseteleitä voidaan käyttää rahanpesuun, ja väärinkäytöksiä saattaa liittyä myös siihen, että verovelvolliset voivat itse määrittää, onko arvoseteli yhden vai useamman käyttötarkoituksen arvoseteli. Myös toinen jäsenvaltio nosti esiin tämän väärinkäytösten riskin, joka johtuu siitä, että yhden ja useamman käyttötarkoituksen arvosetelien väliset erot ovat pieniä. Kyseisen jäsenvaltion mukaan oikeudellinen olettama, jonka mukaan tavarat katsotaan luovutetuiksi ja palvelut suoritetuiksi yhden käyttötarkoituksen arvosetelin liikkeeseenlaskuhetkellä, tarjoaa myös tilaisuuden petoksiin. Erään toisen jäsenvaltion mukaan verovelvolliset saattavat muuttaa liiketoimintamalliaan arvosetelin liikkeeseenlaskun jälkeen, jotta arvoseteli luokiteltaisiin useamman käyttötarkoituksen arvoseteliksi. Kaksi muuta jäsenvaltiota vahvisti, että liikkeeseenlaskijoilla on taipumus laajentaa eri verokantojen alaisten lunastettavien tavaroiden ja palvelujen valikoimaa, jotta arvoseteli katsottaisiin useamman käyttötarkoituksen arvoseteliksi eikä yhden käyttötarkoituksen arvoseteliksi.

Tehokkuus

Analyysi osoitti, että **jäsenvaltioilla ei ole riittävästi tietoa** siitä, ovatko arvoseteleitä koskevat alv-säännöt johtaneet tehokkuuden lisääntymiseen tai vähentymiseen.

Kyselyn perusteella **suurimmalla osalla jäsenvaltioista (lähes kaikilla) ei ollut riittävästi tietoa** siitä, ovatko arvoseteleitä koskevat alv-säännöt neljän ensimmäisen vuoden aikana vähentäneet yhden tai useamman käyttötarkoituksen arvoseteleitä liikkeeseen laskevien ja/tai siirtävien yritysten ja vero- ja tulliviranomaisten hallinnollisia kustannuksia.

Kyselyn avoimiin kysymyksiin annetuista vastauksista käy ilmi, että suurin osa ongelmista, joita sekä veroviranomaiset että verovelvolliset ovat kohdanneet uusien sääntöjen soveltamisessa, liittyy tiettyjen välineiden (kuten city card -korttien tai tokeneiden) luokitteluun sekä yhden ja useamman käyttötarkoituksen arvosetelien väliseen erotteluun. Myös useamman käyttötarkoituksen arvosetelien veron perusteen määrittämiseen ja tällaisten arvosetelien siirtoihin liittyy joitakin kysymyksiä (muun muassa jakelupalvelujen ja lunastettujen arvosetelien osalta). Kuitenkin vain pieni osa jäsenvaltioista nosti esiin näitä kysymyksiä, ja ne koskivat aiheita, joita arvonlisäverokomitea on jo käsitellyt, ja ne kaikki liittyivät nykyisten sääntöjen soveltamiseen.

Merkityksellisyys

Analyysi osoitti, että siltä osin kuin tietoja on niiden saatavilla, **jäsenvaltiot pitävät nykyisiä sääntöjä enimmäkseen merkityksellisinä**.

Kyselyssä **suurin osa jäsenvaltioista oli samaa mieltä** siitä, että arvosetelidirektiivin täytäntöönpano neljän ensimmäisen vuoden aikana on ainakin osittain johtanut arvoseteleitä koskevien **alv-sääntöjen mukauttamiseen erilaisiin liiketoimintamalleihin.**

Lähes puolet jäsenvaltioista oli myös sitä mieltä, että arvosetelidirektiivin täytäntöönpano on ainakin osittain johtanut **alv-sääntöihin, jotka on sovellettavissa myös uusiin ja tuleviin**

liiketoimintamalleihin. Puolella jäsenvaltioista (yhtä lukuun ottamatta[33]) **ei ollut riittävästi tietoa**, jotta ne olisivat voineet ilmaista näkemyksensä asiasta.

Lähes puolet jäsenvaltioista[34] oli sitä mieltä, että arvosetelidirektiivin täytäntöönpano on ainakin osittain johtanut **alv-sääntöihin, jotka ovat sovellettavissa rajat ylittäviin tilanteisiin. Puolella jäsenvaltioista ei ollut asiasta riittävästi tietoa**.

Kyselyn avoimiin kysymyksiin annetuissa vastauksissa vain pieni osa jäsenvaltioista mainitsi, että arvosetelien ja muiden uusien välineiden (kuten tokeneiden ja peliavainten) erotteluun tai arvosetelien rajat ylittävään kauppaan saattaa liittyä ongelmia. Kuten edellä mainittiin, arvonlisäverokomiteassa käydään parhaillaan keskusteluja eri välineiden välisestä erottelusta. Arvosetelien rajat ylittävästä kaupasta on puolestaan hiljattain annettu unionin tuomioistuimen tuomio[35].

Johdonmukaisuus

Analyysi osoitti, että arvoseteleitä koskevat alv-säännöt ovat **johdonmukaisia alv-järjestelmän periaatteiden kanssa**.

Kuten edellä mainittiin, yksi arvosetelidirektiivin tavoitteista oli varmistaa johdonmukaisuus tavaroiden ja palvelujen hintaan tarkasti suhteutetun yleisen kulutusveron periaatteen kanssa.

Tämä varmistetaan yhden käyttötarkoituksen arvosetelien osalta säännöllä[36], jonka mukaan jokaista **yhden käyttötarkoituksen arvosetelin siirtoa** on pidettävä arvoseteliin liittyvien tavaroiden luovutuksena tai palvelujen suorituksena, kun taas tavaroiden tosiasiallista luovutusta tai palvelujen tosiasiallista suoritusta yhden käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan ei katsota erilliseksi liiketoimeksi. Tätä sääntöä sovelletaan, koska tällaisten arvosetelien suorituspaikka ja niihin liittyvistä tavaroista tai palveluista kannettava arvonlisävero ovat tiedossa liikkeeseenlaskuhetkellä. Sääntö on myös johdonmukainen alv-direktiivin 28 artiklaan sisältyvän oikeudellisen olettamuksen kanssa, jonka mukaan verovelvollisen, joka omissa nimissään mutta toisen lukuun toimien osallistuu palvelusuoritukseen, on katsottava itse vastaanottaneen ja suorittaneen kyseiset palvelut. Alv-direktiivin 73 artiklan mukaan yhden käyttötarkoituksen arvosetelin veron peruste on kyseisestä yhden käyttötarkoituksen arvosetelistä (mukaan lukien mahdolliset välityspalvelut) saatu kokonaishinta.

Johdonmukaisuus alv-järjestelmän kanssa varmistetaan myös **useamman käyttötarkoituksen arvoseteleitä koskevalla säännöllä[37]**, jonka mukaan arvoseteliin liittyvistä tavaroista ja palveluista kannetaan arvonlisäveroa vasta lunastushetkellä. Tätä sovelletaan, koska useamman käyttötarkoituksen arvosetelien tapauksessa kannettavan arvonlisäveron määrä saadaan selville vasta, kun tavarat tosiasiallisesti luovutetaan tai palvelut tosiasiallisesti suoritetaan. Näin varmistetaan, että liiketoimien verokohtelu on sama riippumatta siitä, luovutetaanko tavarat tai suoritetaanko palvelut arvoseteliä vastaan. Lisäksi veron perusteen laskeminen alv-direktiivin 73 a artiklan erityissäännön mukaisesti takaa johdonmukaisuuden

33 Kyseinen jäsenvaltio vastasi kysymykseen ”ei lainkaan”.
34 Kaksi jäsenvaltiota vastasi ”ei lainkaan”.
35 Unionin tuomioistuimen tuomio 18.4.2024, Finanzamt O (Bons à usage unique), C-68/23, ECLI:EU:C:2024:342.
36 Alv-direktiivin 30 b artiklan 1 kohta.
37 Alv-direktiivin 30 b artiklan 2 kohta.

alv-periaatteen kanssa, jonka mukaan veroviranomaisten kantaman arvonlisäveron peruste ei voi ylittää lopullisen kuluttajan tosiasiallisesti maksamaa vastiketta.[38] Tästä syystä veron perusteen on oltava yhtä suuri kuin maksettu vastike, jos se on tiedossa, tai muutoin yhtä suuri kuin useamman käyttötarkoituksen arvosetelissä itsessään tai sitä koskevissa asiakirjoissa ilmoitettu rahallinen arvo, josta on vähennetty luovutettuihin tavaroihin tai suoritettuihin palveluihin liittyvän arvonlisäveron määrä.

Kun **useamman käyttötarkoituksen arvosetelin siirron** tekee muu verovelvollinen kuin tavaroiden tosiasiallinen luovuttaja tai palvelujen tosiasiallinen suorittaja, arvonlisäveroa on kannettava kaikista jakelu- tai myynninedistämispalvelujen suorituksista koko ketjussa. Myös tämä sääntö on johdonmukainen alv-järjestelmän kanssa, koska sillä varmistetaan, että useamman käyttötarkoituksen arvoseteliin liittyviä veronalaisia toimia (arvosetelin jakelu ja arvoseteliin liittyvien tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset) verotetaan kattavalla, neutraalilla ja avoimella tavalla. Tällaisten palvelujen veron peruste määritetään alv-direktiivin 73 artiklan mukaisesti.

Kuten arvonlisäverokomitea on sopinut, johdonmukaisuus alv-järjestelmän kanssa varmistetaan myös siten, että i) **alv-erityisjärjestelmien** säännökset, kuten pienyrityksiin, matkatoimistoihin tai käytettyihin tavaroihin ja taide-, keräily- ja antiikkiesineisiin sovellettavien erityisjärjestelmien säännökset, ovat poikkeuksia yleisistä alv-säännöistä ja siten ensisijaisia arvoseteleihin sovellettaviin sääntöihin ja muihin yleisiin sääntöihin nähden, jos jokin näistä säännöistä olisi ristiriidassa erityisjärjestelmän asianmukaisen soveltamisen ja tavoitteiden kanssa, ja että ii) arvosetelin luonnetta ei muuta se, että arvosetelin liikkeeseen laskeva tai arvosetelin siirtävä henkilö täyttää erityisjärjestelmän soveltamisen edellytykset.

Mitä tulee arvoseteleitä koskevien alv-sääntöjen ja **muiden poliittisten aloitteiden** väliseen vuorovaikutukseen, arvosetelien alv-kohtelua koskevassa komission alkuperäisessä ehdotuksessa selvennettiin, että *direktiivissä 2007/64/EY*[39] *tarkoitettua maksupalvelua ei pidetä arvosetelinä*. Vaikka tämä säännös jätettiin pois neuvoston hyväksymistä säännöistä, arvonlisäverokomitea hyväksyi kaksi suuntaviivakokonaisuutta[40], joiden mukaan arvonlisäverotuksessa ”***arvoseteliä*** *ei voida pitää maksuvälineenä, koska se muodostaa vastikkeen siihen sisältyvien tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista* ***eikä se ole väline, jolla siirretään varoja***”. Arvosetelin haltijalla on oikeus hyödyntää asianomaisia tavaroita tai palveluja arvosetelin lunastamisen yhteydessä, ja luovuttaja tai suorittaja on velvollinen hyväksymään arvosetelin vastikkeeksi. Arvonlisäverokomitea päätyi näihin päätelmiin myös maksupalveludirektiivin[41] mukaisen määritelmän perusteella, jonka mukaan ’**maksuvälineellä**’ tarkoitetaan henkilökohtaista laitetta ja/tai menettelytapoja, joista

[38] Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 24.10.1996, Elida Gibbs, C-317/94, ECLI:EU:C:1996:400, 19 kohta.

[39] Sittemmin kumottu ja korvattu direktiivillä 2015/2366 (toinen maksupalveludirektiivi).

[40] Arvonlisäverokomitean 114. kokouksen työasiakirja nro 983 arvosetelidirektiivin täytäntöönpanon jälkeen esiin tulleista kysymyksistä (taxud.c.1(2019)7743273) sekä arvonlisäverokomitean 116. kokouksen työasiakirja nro 993, lisäanalyysi arvosetelidirektiivin täytäntöönpanon jälkeen esiin tulleista kysymyksistä (taxud.c.1(2020)1245810).

[41] Euroopan parlamentin ja neuvoston direktiivi (EU) 2015/2366, annettu 25 päivänä marraskuuta 2015, maksupalveluista sisämarkkinoilla, direktiivien 2002/65/EY, 2009/110/EY ja 2013/36/EU ja asetuksen (EU) N:o 1093/2010 muuttamisesta sekä direktiivin 2007/64/EY kumoamisesta (EUVL L 337, 23.12.2015, s. 35).

maksupalvelunkäyttäjä ja -tarjoaja ovat sopineet keskenään ja **joita käytetään maksutoimeksiannon antamiseen**.

EU:n tason lisäarvo

Kuten edellä mainittiin, arvosetelidirektiivillä pyritään selkeyttämään ja yhdenmukaistamaan arvosetelien alv-kohtelua koskevia sääntöjä, joiden puuttuessa jäsenvaltiot olivat kehittäneet koordinoimattomia ratkaisuja, mikä on johtanut kaksinkertaisen verotuksen tai verottamattomuuden riskiin, veronkiertoon ja esteisiin yritysten innovoinnille.

Arvosetelidirektiivissä käsitellyillä ongelmilla on sisämarkkinaulottuvuus, koska arvosetelien epäyhtenäinen alv-kohtelu EU:ssa voi johtaa vääristymiin, jotka EU:n yhteisen alv-järjestelmän olisi estettävä varmistamalla markkinoiden moitteeton toiminta. Jäsenvaltiot eivät olisi voineet ratkaista näitä ongelmia yksin. **Näin ollen nykyisillä säännöillä on varmistettu EU:n tason lisäarvo.**

Kyselyyn annetuissa vastauksissa ei kuitenkaan esitetty mitään selkeitä näkemyksiä tästä asiasta. **Lähes puolet**[42] jäsenvaltioista oli sitä mieltä, että arvoseteleitä koskevat **alv-säännöt ovat tuoneet ainakin joitakin hyötyjä vero- ja tulliviranomaisille**. Toisaalta lähes puolella jäsenvaltioista ei ollut asiasta riittävästi tietoa.

Suurimmalla osalla jäsenvaltioista ei ollut riittävästi tietoa siitä, ovat arvoseteleitä koskevat alv-säännöt **tuoneet hyötyjä alalle**. Samoin suurimmalla osalla jäsenvaltioista (lähes kaikilla) ei ollut riittävästi tietoa siitä, ovatko nämä säännöt johtaneet **arvosetelien kotimaisen tai rajat ylittävän kaupan lisääntymiseen**.

4.2 Erityiskysymysten arviointi

Sen lisäksi, että alv-direktiivin säännösten soveltamista arvosetelien alv-kohteluun arvioitiin yleisesti, suoritettiin erityinen arviointi arvosetelien määrittelystä, jakeluketjussa olevien arvosetelien verotukseen liittyvistä alv-säännöistä ja lunastamattomista arvoseteleistä.

Kyselyssä saatiin arvosetelien **määrittelyä** ja **siirtoa** koskevista säännöksistä **yleisesti ottaen myönteistä palautetta**.

Suurin osa jäsenvaltioista oli samaa tai täysin samaa mieltä siitä, että säännökset, jotka koskevat arvosetelin yleistä määritelmää, yhden käyttötarkoituksen arvosetelien määritelmää ja niiden erottamista useamman käyttötarkoituksen arvoseteleistä sekä yhden tai useamman käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoja, i) **ovat selkeitä ja helppoja soveltaa** ja auttavat kansallisia viranomaisia antamaan selkeitä ohjeita verovelvollisille yksittäisissä tilanteissa ja ii) **ovat selkeitä verovelvollisille**, jotta nämä voivat täyttää velvoitteensa.[43] Suurin osa

[42] Kolme jäsenvaltiota vastasi ”ei lainkaan”.

[43] Yhtä poikkeusta lukuun ottamatta: Ei suurin osa mutta kuitenkin lähes puolet jäsenvaltioista oli samaa mieltä siitä, että yhden käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoihin sovellettavat ”oletettua luovuttajaa/suorittajaa” koskevat säännökset, joita sovelletaan, kun tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja ei ole verovelvollinen, joka omissa nimissään on laskenut yhden käyttötarkoituksen arvosetelin liikkeeseen, ovat selkeitä verovelvollisille, jotta nämä voivat täyttää velvoitteensa.

jäsenvaltioista oli myös samaa mieltä siitä, että nämä säännökset auttavat kansallisia viranomaisia **valvomaan sovellettavien sääntöjen noudattamista**.

Arvosetelidirektiivi ei sisällä erityisiä säännöksiä **useamman käyttötarkoituksen arvosetelien jakelusta**, mutta **suurin osa jäsenvaltioista oli samaa mieltä** siitä, että muun verovelvollisen kuin arvosetelin liikkeeseenlaskijan suorittama jakelu on alv-direktiivissä tarkoitettu palvelusuoritus ja että tällaisen jakelupalvelun veron peruste muodostuu arvosetelin nimellisarvon ja maksetun ostohinnan välisestä erotuksesta vähennettynä suoritettuun jakelupalveluun liittyvällä arvonlisäveron määrällä. **Alennussetelien** osalta, joista ei myöskään ole arvosetelidirektiivissä mitään erityisiä sääntöjä, **puolella/useimmilla jäsenvaltioista ei ollut riittävästi tietoja**, jotta ne olisivat voineet ottaa kantaa siihen, onko muun verovelvollisen kuin arvosetelin liikkeeseenlaskijan suorittama jakelu lunastuspalvelujen suoritus, jos arvoseteliin liittyvät tavarat luovuttava tai palvelut suorittava verovelvollinen saa liikkeeseenlaskijalta vastikkeen[44], tai siihen, mikä on kyseisen jakelupalvelun veron peruste.

Lunastamattomien arvosetelien osalta, joista ei myöskään ole arvosetelidirektiivissä mitään erityisiä sääntöjä, jäsenvaltioilta saatiin **eriäviä vastauksia** siitä, millaisia erityisiä **ohjeita** ne ovat antaneet lunastamattomien arvosetelien alv-kohtelusta.

Kyselyn avoimiin kysymyksiin (ks. liitteessä oleva tiivistelmäraportti) annetuissa vastauksissa **vain pieni osa jäsenvaltioista nosti esiin** nykyisten sääntöjen soveltamiseen liittyviä **erityiskysymyksiä**. Tärkeimmät havaitut ongelmat liittyivät kysymyksiin, **joita arvonlisäverokomitea on jo käsitellyt**, kuten eri välineiden luokittelu arvoseteliksi ja – sen jälkeen, kun arvosetelin olemassaolo on todettu – yhden ja useamman käyttötarkoituksen arvosetelien välinen erottelu. Muut kysymykset **liittyivät nykyisten sääntöjen soveltamiseen**, kuten arvosetelien rajat ylittävään kauppaan (josta unionin tuomioistuin on hiljattain antanut tuomion) tai veron perusteen laskemiseen erityisesti useamman käyttötarkoituksen arvosetelien lunastuksen ja niihin liittyvien jakelupalvelujen yhteydessä, taikka näkökohtiin, joita ei ole säännelty lainsäädännössä, kuten lunastamattomien arvosetelien käsittelyyn. Seuraavassa esitetään yhteenveto olennaisimmista kysymyksistä.

<u>Arvosetelien määrittely ja luokittelu</u>

- Seitsemän jäsenvaltiota otti esille **arvosetelien rajat ylittävän lunastuksen ja arvosetelien jakelun**. Viisi jäsenvaltiota mainitsi, että arvosetelin luokitteluun yhden käyttötarkoituksen arvoseteliksi voi liittyä ongelmia silloin, kun on kyse rajat ylittävistä liiketoimista (yhden ja useamman käyttötarkoituksen arvosetelien erottelun osalta mainittiin myös asiassa *Finanzamt O (Bons à usage unique)* annettu tuomio). Näistä jäsenvaltioista kaksi mainitsi esimerkkinä kysymyksen verokannan lakisääteisestä muutoksesta tai luovutus- tai suorituspaikan muutoksesta yhden käyttötarkoituksen arvosetelin liikkeeseenlaskun jälkeen. Kolmas jäsenvaltio puolestaan pohti, voiko arvosetelin luokitteluun yhden käyttötarkoituksen arvoseteliksi vaikuttaa se, että jakeluketjun eri vaiheissa peritään voittomarginaalia, jolloin veron peruste muuttuu. Loput kaksi jäsenvaltiota muistutti välineen oikean luokittelun tärkeydestä välineen siirron

[44] Kymmenen jäsenvaltiota vastasi ”kyllä”.

yhteydessä ja verovelvollisten kohtaamasta monimutkaisuudesta toimitusketjuun liittyvien yhden käyttötarkoituksen arvosetelien osalta.

- Kuusi jäsenvaltiota otti esille **city card -korttien** luokittelun (näin tapahtui kuitenkin pääasiassa ennen kuin arvonlisäverokomitea sopi asiaa koskevista suuntaviivoista[45], ks. 3 jakso). Kahden jäsenvaltion mukaan asia *DSAB Destination Stockholm* on herättänyt uusia kysymyksiä arvosetelin määritelmästä. Kolmannen jäsenvaltion mukaan välineitä, jotka koskevat kiinteähintaista tilausta (palvelun rajoittamaton käyttö tiettynä ajanjaksona), ei pitäisi katsoa arvoseteliksi. Yksi jäsenvaltio viittasi arvonlisäverokomiteassa city card -korteista käytyihin keskusteluihin, joissa käsiteltiin useamman käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoihin sovellettavien sääntöihin liittyviä ongelmia. Kaksi jäsenvaltiota mainitsi, että city card -korttien osalta on vaikeaa tehdä ero yhden ja useamman käyttötarkoituksen arvosetelien välillä (toinen niistä piti vaikeana myös eri palvelusuoritusten erottelua).

- Viisi jäsenvaltiota otti esille **tokeneiden** luokittelun. Niiden luokittelun osalta arvonlisäverokomitea katsoi suuntaviivoissaan, että vaikka tokeneita ei periaatteessa pidetä alv-direktiivissä tarkoitettuina arvoseteleinä, on asianmukaista harkita tapauskohtaisesti, voidaanko token luokitella arvoseteliksi. Kaksi jäsenvaltiota huomautti, että tapauskohtainen lähestymistapa voi johtaa sääntöjen epäyhtenäiseen soveltamiseen eikä takaa oikeusvarmuutta. Lisäksi arvosetelien luokittelua ja yhden ja useamman käyttötarkoituksen arvosetelien erottelua koskevien vaikeuksien yhteydessä kolme jäsenvaltiota mainitsi myös tokenit/peliavaimet, sähköisten alustojen myymät pelien aktivointikoodit ja ICO[46]-palvelutokenit.

- Viisi jäsenvaltiota otti esille **alennuskortit**. Näistä jäsenvaltioista yksi katsoi, että korttia, joka ei oikeuta saamaan tiettyjä tavaroita tai palveluja vaan ainoastaan antaa mahdollisuuden saada alennusta, ei pitäisi luokitella arvoseteliksi. Toinen jäsenvaltio oli puolestaan havainnut ongelmia sellaisten välineiden luokittelussa, jotka toimivat sekä arvoseteleinä että alennuskortteina. Kolme jäsenvaltiota piti arvosetelien ja alennuskorttien erottelua vaikeana.

- Neljä jäsenvaltiota mainitsi **ennakkomaksut**. Yksi jäsenvaltio nosti esiin kysymyksen ennakkomaksujen luokittelusta yhden tai useamman käyttötarkoituksen arvoseteleiksi tai palvelusuorituksiksi. Toinen puolestaan pohti, voiko ennakkomaksua koskeva todiste olla arvoseteli. Kolmas jäsenvaltio esitti esimerkin ennakkomaksuun perustuvasta varauksesta, jota voitaisiin muuttaa enintään siihen asti, kun oleskelun alkamiseen on aikaa yksi kuukausi, ja pohti, voiko tällainen väline olla useamman käyttötarkoituksen arvoseteli. Neljäs jäsenvaltio huomautti, että yhden käyttötarkoituksen arvosetelien siirron yhteydessä suoritettua maksua saatetaan kohdella virheellisesti luovutuksesta tai suorituksesta maksettavana ennakkomaksuna.

[45] Arvonlisäverokomitean 122. kokouksessa hyväksytyt suuntaviivat, työasiakirja nro 1074, asiakirja C (taxud.c.1(2024)438498).

[46] Lyhenne ’ICO’ (initial coin offering) tarkoittaa kryptovaluutan liikkeeseenlaskua.

- Neljä jäsenvaltiota otti esille **maksuvälineiden** luokittelun. Kuten edellä mainittiin, kahden asiakirjan[47] ja arvonlisäverokomiteassa käytyjen keskustelujen perusteella sovittiin suuntaviivoista, joiden mukaan arvoseteliä ei voida pitää maksuvälineenä. Kolme jäsenvaltiota piti erottelua arvosetelien ja maksuvälineiden välillä vaikeana, ja yksi jäsenvaltio mainitsi esimerkkinä ”vaihtokauppajärjestelmässä käytettävät pisteet” ja pohti, olisiko niitä pidettävä maksuvälineinä vai arvoseteleinä.

- Kolme jäsenvaltiota otti esille **lahjakortit, raaputusarvat ja etukäteen maksetut arvosetelit**. Ne mainitsivat muun muassa, että lahjakorttien (myös aiempien ostosten perusteella saatujen lahjakorttien), teleoperaattorien prepaid-korttien, etukäteen maksettujen polttoainekorttien, raaputusarpojen ja ilmaisiin tuotteisiin oikeuttavien kuponkien luokittelu on vaikeaa.

- Kaksi jäsenvaltiota nosti esiin **lippujen** luokittelun erityisesti, koska arvosetelidirektiivin johdanto-osan 5 kappaleessa selvennetään, että arvoseteleitä koskevat säännökset eivät saisi aiheuttaa muutoksia matkalippujen, elokuvateattereiden ja museoiden pääsylippujen, postimerkkien tai vastaavien alv-kohteluun.

- Kaksi jäsenvaltiota otti esille kysymyksen suhteesta **erityisjärjestelmiin ja vapautuksiin** erityisesti siltä osin, voisiko verosta vapautetun pienen tai keskisuuren yrityksen (pk-yrityksen) taikka toisaalta sellaisen verovelvollisen, jota ei voida henkilökohtaisesti vapauttaa arvonlisäverosta (esim. lääketieteelliset palvelut), osallistuminen toimitusketjuun muuttaa arvosetelin luonnetta tai voidaanko arvoseteli luokitella yhden käyttötarkoituksen arvoseteliksi silloin, kun siihen voitaisiin soveltaa vapautusta EU:n ulkopuolisten matkustajien osalta.

<u>Jakeluketjussa olevien arvosetelien verotusta koskevat alv-säännöt:</u>

<u>Yhden käyttötarkoituksen arvosetelien siirto</u>

- **Siirto omissa nimissään**: Kolme jäsenvaltiota mainitsi ongelmat sen selvittämisessä, toimiiko verovelvollinen jakeluketjussa omissa nimissään.

- Neljä jäsenvaltiota otti esille **toisen verovelvollisen nimissä suoritettavat siirrot**, mukaan lukien vaikeudet, jotka koskevat verovelvoitteita siinä jäsenvaltiossa, jossa arvoseteli lunastetaan, suoritetun palvelun veron perusteen määrittämistä (ja sitä, keneltä maksut olisi laskutettava) sekä suoritusajankohdan määrittämistä.

- Kaksi jäsenvaltiota mainitsi **yhteydet yhden käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoihin liittyviin erityisjärjestelmiin**. Ne pohtivat, pitäisikö yhden käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoja verottaa silloin, kun liikkeeseenlaskija ja/tai lunastaja on vapautettu verosta pk-yrityksiin sovelletun järjestelmän nojalla, sekä nostivat esiin sen, että tuotantopanoksista kertyvää veroa ei voi vähentää silloin, kun jakeluketjuun osallistuu verosta vapautettu pk-yritys.

- Kaksi jäsenvaltiota otti esille **yhden käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoihin liittyvän oletettua luovuttajaa/suorittajaa koskevan säännön** soveltamiseen liittyvät haasteet

[47] Työasiakirjat nro 983 (arvosetelidirektiivin täytäntöönpanon jälkeen esiin tulleet kysymykset, taxud.c.1(2019)7743273) ja nro 993 (lisäanalyysi arvosetelidirektiivin täytäntöönpanon jälkeen esiin tulleista kysymyksistä, taxud.c.1(2020)1245810).

sekä verohallintojen erilaiset tulkinnat oletetun luovuttajan/suorittajan luovutukseen tai suoritukseen liittyvän veron perusteesta ja siitä johtuvista laskutusvelvoitteista.

Useamman käyttötarkoituksen arvosetelien jakelu

- Kuusi jäsenvaltiota otti esille **jakelupalvelujen veron perusteen** ja mainitsi erityisesti, että veron perusteen laskeminen on vaikeaa silloin, kun vastiketta ei laskuteta erikseen tai jos arvoseteliä jaetaan ketjussa nimellisarvoa alhaisempaan hintaan. Lisäksi selvennettiin, että sääntöä, joka koskee nimellisarvon ja maksetun ostohinnan välistä erotusta, josta on vähennetty jakelupalveluun liittyvä arvonlisävero, sovelletaan silloin, kun palvelusta ei ole järjestetty erillistä maksua.

- Kolme jäsenvaltiota nosti esiin **vaikeuden erottaa toisistaan eri suoritukset**, kuten useamman käyttötarkoituksen arvosetelien jakelu ja toisen verovelvollisen puolesta suoritetut jakelupalvelut.

- Kaksi jäsenvaltiota otti esille **toisen puolesta toimimiseen** liittyviä kysymyksiä erityisesti sen suhteen, kuka on palvelujen saaja jakeluketjussa, jossa on useita välittäjiä.

- Kaksi jäsenvaltiota nosti esiin **laskutusvelvoitteisiin** liittyviä kysymyksiä.

Veron peruste useamman käyttötarkoituksen arvosetelien lunastushetkellä

Kyselyn suljettuihin kysymyksiin saaduissa vastauksissa **suurin osa jäsenvaltioista oli samaa tai täysin samaa mieltä siitä, että veron perustetta koskevat säännökset, joita sovelletaan useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan suoritettujen tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, ovat selkeitä ja helppoja soveltaa** ja auttavat kansallisia viranomaisia antamaan selkeitä ohjeita verovelvollisille yksittäisissä tilanteissa. Lähes puolet jäsenvaltioista oli myös samaa mieltä siitä, että nämä säännökset ovat selkeitä verovelvollisille, jotta nämä voivat täyttää velvoitteensa, ja että niiden avulla kansalliset viranomaiset voivat valvoa sovellettavien sääntöjen noudattamista.

Kyselyn avointen kysymysten yhteydessä **yksitoista jäsenvaltiota esitti tätä aihetta koskevia huomautuksia**. Niiden mukaan vaikeuksia esiintyy muun muassa veron perusteen määrittämisessä, erityisesti city card -korttien tai useita tavaroita/palveluja koskevien useamman käyttötarkoituksen arvosetelien yhteydessä. Vaikeuksia esiintyy myös silloin, kun veron perustetta on alennettava, koska arvoseteliä käytetään vain osittain, ja silloin kun arvosetelissä ei ilmoiteta rahallista arvoa ja arvosetelistä maksettu vastike ei ole tiedossa. Lisäksi ne kyseenalaistivat, mihin ”arvosetelistä maksettu vastike” viittaa (hintaan, jonka asiakas maksaa ketjun viimeiselle jakelijalle, vai hintaan, jonka liikkeeseenlaskija maksaa luovuttajalle/suorittajalle), sekä huomauttivat, että veron perustetta koskevan perussäännön osalta voi syntyä ristiriita silloin, kun useamman käyttötarkoituksen arvoseteleitä koskevat säännöt johtavat siihen, että veron perusteena käytetty määrä on eri kuin se määrä, jonka luovuttaja/suorittaja on tosiallisesti saanut arvosetelin liikkeellelaskijalta.

Lunastamattomat arvosetelit

Kuusi jäsenvaltiota nosti esiin lunastamattomia arvoseteleitä koskevia kysymyksiä, kuten sen, pitäisikö saatua ja palauttamatonta vastiketta verottaa ja voitaisiinko se luokitella jakelu- tai myynninedistämispalvelusta tai useamman käyttötarkoituksen arvosetelin haltijalle

tarjotusta ”käytettävyyspalvelusta” saaduksi vastikkeeksi. Lisäksi ne totesivat, että sääntelyn puute voi kannustaa laskemaan liikkeeseen useamman käyttötarkoituksen arvoseteleitä yhden käyttötarkoituksen arvosetelien sijasta, jotta alv-saatavan syntyminen viivästyisi ja vältettäisiin maksun suorittaminen, jos arvoseteliä ei lunasteta.

5. PÄÄTELMÄT

EU:ssa on sovellettu arvoseteleitä koskevia yhteisiä alv-sääntöjä 1. tammikuuta 2019 alkaen. Tässä kertomuksessa on arvioitu alv-direktiivin 410 b artiklan mukaisesti niiden toimivuutta ja soveltamista jäsenvaltioissa neljän vuoden aikana sen jälkeen, kun säännöt otettiin käyttöön (vuosina 2019–2022).

Komission alkuperäisen ehdotuksen tavoitteena oli selkeyttää ja yhdenmukaistaa arvoseteleihin sovellettavia alv-sääntöjä, joiden puuttuessa jäsenvaltiot olivat kehittäneet koordinoimattomia ratkaisuja, mikä on johtanut kaksinkertaisen verotuksen ja verottamattomuuden riskiin. Neuvosto ei kuitenkaan hyväksynyt joitakin komission alkuperäisen ehdotuksen säännöksistä, minkä takia tietyt erityiskysymykset (kuten maksupalvelut) jäivät nykyisten sääntöjen ulkopuolelle.[48] Viime vuosina arvonlisäverokomitea on kuitenkin osaltaan edistänyt uusien säännösten yhdenmukaisempaa soveltamista. Se on käynyt keskusteluja viidestä työasiakirjasta ja hyväksynyt kahdet suuntaviivat, jotka koskevat arvoseteleitä ja niiden suhdetta maksuvälineisiin, tokeneihin, alv-erityisjärjestelmiin ja city card -kortteihin. Niissä on siten käsitelty myös joitakin asioita, joita ei käsitellä neuvoston hyväksymissä säännöissä.[49]

Mitä tulee sääntöjen täytäntöönpanoon jäsenvaltioissa neljän ensimmäisen vuoden aikana, vaatimustenmukaisuustarkastuksissa ei havaittu merkittäviä ongelmia sääntöjen saattamisessa osaksi kansallista lainsäädäntöä, eikä rikkomusmenettelyjä ole käynnistetty. Euroopan unionin tuomioistuin on tähän mennessä antanut vain kaksi tuomiota arvosetelidirektiivillä käyttöön otetuista uusista säännöistä (nämä tuomiot koskevat city card -korttia ja arvosetelien rajat ylittävää jakelua).[50]

Maaliskuun 27. päivän ja kesäkuun 9. päivän 2023 välisenä aikana toteutetun kyselyn tulokset osoittavat, että koska arvoseteleitä koskevia alv-sääntöjä on sovellettu vasta lyhyen aikaa, **jäsenvaltioilla ei ole ollut riittävästi aikaa** kerätä näyttöä, suorittaa tarkastuksia ja laatia lopullista arviota arvoseteleitä koskevien alv-sääntöjen yleisestä toimivuudesta.

Siltä osin kuin tietoja oli saatavilla, jäsenvaltiot kuitenkin vahvistavat, että **arvoseteleitä koskevilla EU:n yhteisillä säännöillä on yleisesti ottaen puututtu alv:n soveltamisen hajanaisuuteen ja monimutkaisuuteen eri liiketoimintamallien tapauksessa, mikä on johtanut yksinkertaisempiin sääntöihin ja yhdenmukaisempaan soveltamiseen kaikkialla EU:ssa**. Arvoseteleitä koskevilla alv-säännöillä saavutetaan asetetut tavoitteet muun muassa siten, että niillä varmistetaan yhdenmukaisemmat vaatimukset ja yksinkertaisempi sääntöjen noudattaminen. Lisäksi, sikäli kuin tietoja oli jäsenvaltioiden saatavilla, sääntöjä pidetään pääosin asianmukaisina, ja ne mukautuvat erilaisiin liiketoimintamalleihin ja ovat sovellettavissa myös uusiin ja tuleviin liiketoimintamalleihin ja rajat ylittäviin tilanteisiin.

[48] 2 jakso.
[49] 3 jakso.
[50] 3 jakso.

Tässä kertomuksessa analysoitujen arvoseteleitä koskevien sääntöjen on myös osoitettu olevan johdonmukaisia yleisen alv-järjestelmän kanssa. Lisäksi näillä säännöillä varmistetaan EU:n tason lisäarvo puuttumalla ongelmiin, jotka liittyvät yhdenmukaiseen soveltamiseen ja kaksinkertaisen verotuksen ja verottamattomuuden riskiin kaikkialla EU:ssa.[51]

Erityissääntöjä koskevan arvioinnin osalta voidaan todeta, että **säännöksiä, jotka koskevat arvosetelin yleistä määritelmää, yhden käyttötarkoituksen arvosetelien määritelmää ja niiden erottamista useamman käyttötarkoituksen arvoseteleistä sekä yhden ja useamman käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoja, pidetään kansallisten viranomaisten kannalta enimmäkseen selkeinä ja helppoina soveltaa**, minkä ansiosta viranomaiset voivat antaa selkeitä ohjeita ja valvoa sovellettavien sääntöjen noudattamista. Lisäksi säännöksiä pidetään selkeinä verovelvollisille, jotta nämä voivat täyttää velvoitteensa.

Kyselyn avoimiin kysymyksiin saaduissa vastauksissa **vain pieni osa jäsenvaltioista nosti esiin arvosetelien alv-sääntöjen soveltamiseen liittyviä kysymyksiä**. Tässä kertomuksessa keskityttiin arvosetelien määrittelyyn, niiden jakeluketjuihin ja lunastamattomiin arvoseteleihin. Näiden aiheiden osalta yleisimmin mainitut kysymykset liittyivät arvosetelien ja muun tyyppisten välineiden (kuten tokeneiden) sekä useamman ja yhden käyttötarkoituksen arvosetelien erotteluun, erityisesti rajat ylittävän kaupan tai city card -korttien yhteydessä. Muut kysymykset koskivat useamman käyttötarkoituksen arvosetelien jakelu- ja lunastuspalvelujen veron perusteen määrittämistä sekä lunastamattomien arvosetelien kohtelua.[52] Esiin nostetut kysymykset koskivat kuitenkin pääasiassa **nykyisten sääntöjen soveltamiseen liittyviä näkökohtia** eivätkä uusia lainsäädännöllisiä näkökohtia, joihin olisi tarpeen puuttua. Lisäksi niistä **suurinta osaa on jo käsitelty tai niistä keskustellaan parhaillaan arvonlisäverokomiteassa** (tai niitä on käsitelty unionin tuomioistuimen äskettäisessä tuomiossa), mikä on edistänyt merkittävästi sääntöjen yhdenmukaisempaa soveltamista.

Tämä kertomus näin ollen osoittaa, että arvosetelidirektiivin tavoitteet on suurimmaksi osaksi saavutettu, mutta joitakin soveltamiseen liittyviä erityiskysymyksiä on vielä ratkaisematta. Kertomuksesta käy kuitenkin ennen kaikkea ilmi, että koska on kulunut vasta muutama vuosi, **useimmilla jäsenvaltioilla ei vielä ole riittävästi tietoa, jotta ne voisivat asianmukaisesti arvioida arvoseteleitä koskevien alv-sääntöjen toimivuutta**. Erityisesti kysyttäessä, miten tehokkaasti nykyiset säännöt ovat vähentäneet yhden tai useamman käyttötarkoituksen arvoseteleitä liikkeeseen laskevien tai niitä siirtävien yritysten sekä vero-/tulliviranomaisten hallinnollisia kustannuksia, tuoneet hyötyjä alalle, lisänneet arvosetelien kotimaista tai rajat ylittävää kauppaa tai vaikuttaneet petoksiin, suurin osa jäsenvaltioista ei pystynyt antamaan vastauksia, koska niillä ei ollut aiheesta riittävästi tietoa.[53]

Edellä esitetyn perusteella ja ottaen huomioon, että arvoseteleitä koskevia alv-sääntöjä on sovellettu vasta lyhyen aikaa ja että arviointia varten on saatavilla vain vähän tietoja, komissio katsoo, että **nykyisten sääntöjen muuttamista koskeva ehdotus olisi ennenaikainen**. Kun lisäksi otetaan huomioon alustavat näkemykset, jotka enimmäkseen vahvistavat, että arvosetelidirektiivin tärkeimmät tavoitteet on saavutettu, tällainen **ehdotus olisi myös**

[51] 4.1 jakso.
[52] 4.2 jakso.
[53] Liite – Tiivistelmäraportti.

aiheeton. Vain pieni osa jäsenvaltioista nosti esiin kysymyksiä. Ne kuitenkin koskivat pääasiassa nykyisten sääntöjen soveltamista tai niitä on jo käsitelty arvonlisäverokomiteassa tai unionin tuomioistuimen tuomioissa. Niissä muutamissa vastauksissa, joissa otettiin esille uusia näkökohtia, joita ei ole käsitelty nykyisessä lainsäädännössä, ei esitetty riittävän perusteellista analyysia, jotta niitä voitaisiin käyttää uuden lainsäädäntöehdotuksen perustana. Komission mielestä, ja kuten kyselyyn saaduista vastauksista käy ilmi, huomio olisi sen sijaan kohdistettava voimassa olevien sääntöjen asianmukaiseen ja yhdenmukaiseen soveltamiseen. Työtä olisi jatkettava **asianmukaisimmalla foorumilla eli arvonlisäverokomiteassa**, jonka tehtävänä on tutkia alv-säännösten soveltamiseen liittyviä kysymyksiä ja joka on vuosien mittaan edistänyt merkittävästi alv-direktiivin yhdenmukaisempaa soveltamista, vaikka sen työ ei olekaan johtanut jäsenvaltioita sitoviin päätöksiin.

LIITE – TIIVISTELMÄRAPORTTI ARVOSETELIDIREKTIIVIN (EU) 2016/1065 TÄYTÄNTÖÖNPANOA KOSKEVASTA KYSELYSTÄ

Jäsenvaltioille suunnattu kysely toteutettiin 27. maaliskuuta ja 9. kesäkuuta 2023 välisenä aikana. Kaikki jäsenvaltiot vastasivat kyselyyn.

Suurin osa jäsenvaltioista oli samaa tai täysin samaa mieltä seuraavista väittämistä:

- Arvosetelien yleinen määritelmä
    - on selkeä ja helppo soveltaa ja auttaa kansallisia viranomaisia antamaan selkeitä ohjeita verovelvollisille yksittäisissä tilanteissa.

	Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä	2	7,41 %
Samaa mieltä	17	62,96 %
Ei samaa eikä eri mieltä	4	14,81 %
Eri mieltä	4	14,81 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	0	0 %
Ei vastausta	0	0 %

    - on selkeä verovelvollisille, jotta nämä voivat täyttää velvoitteensa.

	Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä	0	0 %
Samaa mieltä	16	59,26 %
Ei samaa eikä eri mieltä	8	29,63 %
Eri mieltä	2	7,41 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	1	3,7 %
Ei vastausta	0	0 %

- Yhden käyttötarkoituksen arvosetelin määritelmä
    - on selkeä ja helppo soveltaa ja auttaa kansallisia viranomaisia antamaan selkeitä ohjeita verovelvollisille yksittäisissä tilanteissa.

	Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä	2	7,41 %
Samaa mieltä	21	77,78 %
Ei samaa eikä eri mieltä	2	7,41 %
Eri mieltä	1	3,7 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	1	3,7 %
Ei vastausta	0	0 %

- auttaa verovelvollisia erottamaan yhden käyttötarkoituksen arvosetelin useamman käyttötarkoituksen arvosetelistä, jotta nämä voivat täyttää velvoitteensa.

	Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä	0	0 %
Samaa mieltä	18	66,67 %
Ei samaa eikä eri mieltä	4	14,81 %
Eri mieltä	1	3,7 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	4	14,81 %
Ei vastausta	0	0 %

- Luovutus- tai suorituspaikan tuntemista ja kannettavan arvonlisäveron määrää koskevat kumulatiiviset edellytykset auttavat kansallisia viranomaisia määrittämään, mikä on yhden käyttötarkoituksen arvoseteli, ja erottamaan sen useamman käyttötarkoituksen arvosetelistä.

	Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä	2	7,41 %
Samaa mieltä	22	81,48 %
Ei samaa eikä eri mieltä	2	7,41 %
Eri mieltä	1	3,7 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	0	0 %
Ei vastausta	0	0 %

- Säännös, joka koskee omissa nimissään toimivan verovelvollisen suorittamia yhden käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoja,

    - on selkeä ja helppo soveltaa ja auttaa kansallisia viranomaisia antamaan verovelvollisille selkeitä ohjeita erilaisista verotettavista tapahtumista yksittäisissä tilanteissa.

	Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä	2	7,41 %
Samaa mieltä	21	77,78 %
Ei samaa eikä eri mieltä	3	11,11 %
Eri mieltä	1	3,7 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	0	0 %
Ei vastausta	0	0 %

- antaa kansallisille viranomaisille mahdollisuuden valvoa erilaisiin verotettaviin tapahtumiin sovellettavia sääntöjä yksittäisissä tilanteissa.

		Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä		3	11,11 %
Samaa mieltä		17	62,96 %
Ei samaa eikä eri mieltä		5	18,52 %
Eri mieltä		0	0 %
Täysin eri mieltä		0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla		2	7,41 %
Ei vastausta		0	0 %

- on selkeä omissa nimissään toimiville verovelvollisille, jotta nämä voivat täyttää erilaisiin verotettaviin tapahtumiin liittyvät velvoitteensa.

		Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä		1	3,7 %
Samaa mieltä		18	66,67 %
Ei samaa eikä eri mieltä		4	14,81 %
Eri mieltä		2	7,41 %
Täysin eri mieltä		0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla		2	7,41 %
Ei vastausta		0	0 %

- Yhden käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoja koskeva säännös, jota sovelletaan, kun tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja ei ole verovelvollinen, joka omissa nimissään on laskenut yhden käyttötarkoituksen arvosetelin liikkeeseen,

  - on selkeä ja helppo soveltaa ja auttaa kansallisia viranomaisia antamaan verovelvollisille selkeitä ohjeita oletettua luovuttajaa/suorittajaa koskevan säännön soveltamisesta yksittäisissä tilanteissa.

		Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä		3	11,11 %
Samaa mieltä		17	62,96 %
Ei samaa eikä eri mieltä		6	22,22 %
Eri mieltä		0	0 %
Täysin eri mieltä		0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla		1	3,7 %
Ei vastausta		0	0 %

- antaa kansallisille viranomaisille mahdollisuuden soveltaa oletettua luovuttajaa/suorittajaa koskevaa sääntöä yksittäisissä tilanteissa.

	Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä	3	11,11 %
Samaa mieltä	13	48,15 %
Ei samaa eikä eri mieltä	8	29,63 %
Eri mieltä	0	0 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	3	11,11 %
Ei vastausta	0	0 %

- Säännös, joka koskee toisen verovelvollisen nimissä toimivan verovelvollisen suorittamia yhden käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoja,

  - on selkeä ja helppo soveltaa ja auttaa kansallisia viranomaisia antamaan verovelvollisille selkeitä ohjeita erilaisista verotettavista tapahtumista yksittäisissä tilanteissa.

	Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä	5	18,52 %
Samaa mieltä	16	59,26 %
Ei samaa eikä eri mieltä	3	11,11 %
Eri mieltä	1	3,7 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	2	7,41 %
Ei vastausta	0	0 %

  - antaa kansallisille viranomaisille mahdollisuuden valvoa erilaisiin verotettaviin tapahtumiin sovellettavia sääntöjä yksittäisissä tilanteissa.

	Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä	3	11,11 %
Samaa mieltä	16	59,26 %
Ei samaa eikä eri mieltä	5	18,52 %
Eri mieltä	0	0 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	3	11,11 %
Ei vastausta	0	0 %

- on selkeä toisen verovelvollisen nimissä toimiville verovelvollisille, jotta nämä voivat täyttää velvoitteensa.

	Vastauksia	Osuus
Täysin samaa mieltä	1	3,7 %
Samaa mieltä	16	59,26 %
Ei samaa eikä eri mieltä	6	22,22 %
Eri mieltä	1	3,7 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	3	11,11 %
Ei vastausta	0	0 %

- Säännös, joka koskee tavaroita tosiasiallisesti luovuttavien tai palveluja tosiasiallisesti suorittavien verovelvollisten suorittamia useamman käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoja, on selkeä ja helppo soveltaa ja auttaa kansallisia viranomaisia antamaan tällaisille verovelvollisille selkeät ohjeet säännöstä, jonka mukaan mikään useamman käyttötarkoituksen arvosetelin aikaisempi siirto ennen tavaroiden tosiasiallista luovutusta tai palvelujen tosiasiallista suoritusta ei kuulu säännöksen soveltamisalaan vaan arvonlisäveroa kannetaan vasta, kun arvoseteliä käytetään tavaroiden tai palvelujen tosiasialliseen lunastamiseen.

	Vastauksia	Osuus
Täysin samaa mieltä	3	11,11 %
Samaa mieltä	19	70,37 %
Ei samaa eikä eri mieltä	4	14,81 %
Eri mieltä	0	0 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	1	3,7 %
Ei vastausta	0	0 %

- Säännös, joka koskee sellaisia useamman käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoja, jotka suorittaa muu verovelvollinen kuin tavarat tosiasiallisesti luovuttava tai palvelut tosiasiallisesti suorittava verovelvollinen, on selkeä ja helppo soveltaa ja auttaa kansallisia viranomaisia antamaan tällaisille verovelvollisille selkeät ohjeet siitä, milloin kyseessä on palvelusuoritus, kuten jakelu- tai myynninedistämispalvelu.

	Vastauksia	Osuus
Täysin samaa mieltä	2	7,41 %
Samaa mieltä	16	59,26 %
Ei samaa eikä eri mieltä	6	22,22 %
Eri mieltä	2	7,41 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	1	3,7 %
Ei vastausta	0	0 %

- Useamman käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoja koskeva säännös

- antaa kansallisille viranomaisille mahdollisuuden valvoa sovellettavia sääntöjä yksittäisissä tilanteissa.

	Vastauksia	Osuus
Täysin samaa mieltä	2	7,41 %
Samaa mieltä	14	51,85 %
Ei samaa eikä eri mieltä	9	33,33 %
Eri mieltä	0	0 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	2	7,41 %
Ei vastausta	0	0 %

- on selkeä verovelvollisille, jotta nämä voivat täyttää velvoitteensa.

	Vastauksia	Osuus
Täysin samaa mieltä	1	3,7 %
Samaa mieltä	17	62,96 %
Ei samaa eikä eri mieltä	4	14,81 %
Eri mieltä	2	7,41 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	3	11,11 %
Ei vastausta	0	0 %

- Ensisijainen sääntö, jonka mukaan useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen veron perusteen on oltava yhtä suuri kuin arvosetelin osalta maksettu vastike, on selkeä ja helppo soveltaa ja auttaa veroviranomaisia antamaan selkeitä ohjeita verovelvollisille yksittäisissä tilanteissa.

	Vastauksia	Osuus
Täysin samaa mieltä	2	7,41 %
Samaa mieltä	16	59,26 %
Ei samaa eikä eri mieltä	4	14,81 %
Eri mieltä	4	14,81 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	1	3,7 %
Ei vastausta	0	0 %

- Toissijainen sääntö, jonka mukaan useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen veron perusteen on oltava arvosetelissä itsessään taikka sitä koskevissa asiakirjoissa ilmoitettu rahallinen arvo, on

selkeä ja helppo soveltaa ja auttaa veroviranomaisia antamaan selkeitä ohjeita verovelvollisille yksittäisissä tilanteissa.

	Vastauksia	Osuus
Täysin samaa mieltä	2	7,41 %
Samaa mieltä	14	51,85 %
Ei samaa eikä eri mieltä	7	25,93 %
Eri mieltä	2	7,41 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	2	7,41 %
Ei vastausta	0	0 %

- Kun useamman käyttötarkoituksen arvosetelin jakelusta vastaa muu verovelvollinen kuin arvosetelin liikkeeseenlaskija, kyseessä on alv-direktiivissä tarkoitettu palvelusuoritus.

	Vastauksia	Osuus
Kyllä	23	85,19 %
Ei	2	7,41 %
Tietoja ei ole saatavilla	2	7,41 %
Ei vastausta	0	0 %

- Useamman käyttötarkoituksen arvosetelin jakelupalvelun veron peruste on arvosetelin nimellisarvon ja maksetun ostohinnan välinen erotus, josta on vähennetty suoritettuun jakelupalveluun liittyvä arvonlisävero.

	Vastauksia	Osuus
Kyllä	19	70,37 %
Ei	4	14,81 %
Tietoja ei ole saatavilla	4	14,81 %
Ei vastausta	0	0 %

Jäsenvaltioista 17 on antanut erityisohjeita useamman käyttötarkoituksen arvosetelien jakeluketjusta pääasiassa hallinnollisten ohjeiden muodossa.

	Vastauksia	Osuus
Kyllä	17	62,96 %
Ei	10	37,04 %
Ei vastausta	0	0 %

	Vastauksia	Osuus
Lainsäädäntö	2	7,41 %
Hallinnolliset ohjeet	12	44,44 %
Yksittäinen tuomio	2	7,41 %
Muu	1	3,7 %
Ei vastausta	10	37,04 %

Lähes puolet jäsenvaltioista oli samaa tai täysin samaa mieltä seuraavista väittämistä:

- Yhden käyttötarkoituksen arvosetelien siirtoihin sovellettavat ”oletettua luovuttajaa/suorittajaa” koskevat säännökset, joita sovelletaan, kun tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja ei ole verovelvollinen, joka omissa nimissään on laskenut yhden käyttötarkoituksen arvosetelin liikkeeseen, ovat selkeitä verovelvollisille, jotta nämä voivat täyttää velvoitteensa.

	Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä	2	7,41 %
Samaa mieltä	11	40,74 %
Ei samaa eikä eri mieltä	7	25,93 %
Eri mieltä	0	0 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	7	25,93 %
Ei vastausta	0	0 %

- Useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen veron perustetta koskeva säännös antaa kansallisille viranomaisille mahdollisuuden valvoa sovellettavia sääntöjä yksittäisissä tilanteissa.

	Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä	2	7,41 %
Samaa mieltä	10	37,04 %
Ei samaa eikä eri mieltä	10	37,04 %
Eri mieltä	2	7,41 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	3	11,11 %
Ei vastausta	0	0 %

- Useamman käyttötarkoituksen arvoseteliä vastaan luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen veron perustetta koskevat säännökset ovat selkeitä verovelvollisille, jotta nämä voivat täyttää eri verotettaviin tapahtumiin liittyvät velvoitteensa.

	Vastauksia	*Osuus*
Täysin samaa mieltä	0	0 %
Samaa mieltä	13	48,15 %
Ei samaa eikä eri mieltä	4	14,81 %
Eri mieltä	2	7,41 %
Täysin eri mieltä	0	0 %
Tietoja ei ole saatavilla	8	29,63 %
Ei vastausta	0	0 %

Puolella/useimmilla jäsenvaltioilla ei ollut riittävästi tietoja, jotta ne olisivat voineet ottaa kantaa seuraaviin kysymyksiin:

- Onko muun verovelvollisen kuin arvosetelin liikkeeseenlaskijan suorittama ilmaisten alennussetelien jakelu alv-direktiivissä tarkoitettu lunastuspalvelujen suoritus, jos arvoseteliin liittyvät tavarat luovuttava tai palvelut suorittava verovelvollinen saa liikkeeseenlaskijalta vastikkeen?

	Vastauksia	Osuus
Kyllä	10	37,04 %
Ei	3	11,11 %
Tietoja ei ole saatavilla	14	51,85 %
Ei vastausta	0	0 %

- Onko edellä tarkoitettu ilmaisten alennussetelien jakelupalvelun veron peruste yhtä suuri kuin asiakkaalle myönnetty liikkeeseen laskijan korvaama hinnanalennus, josta on vähennetty suoritettuun lunastuspalveluun liittyvä arvonlisävero?

	Vastauksia	Osuus
Kyllä	5	18,52 %
Ei	5	18,52 %
Tietoja ei ole saatavilla	17	62,96 %
Ei vastausta	0	0 %

Eriäviä vastauksia saatiin kysymykseen siitä, ovatko jäsenvaltiot antaneet erityisiä ohjeita lunastamattomien yhden tai useamman käyttötarkoituksen arvosetelien alv-kohtelusta. Jos vastaus oli myöntävä, ohjeita oli annettu pääasiassa hallinnollisten ohjeiden muodossa.

	Vastauksia	Osuus
Kyllä, mutta vain yhden käyttötarkoituksen arvosetelien osalta	4	14,81 %
Kyllä, mutta vain useamman käyttötarkoituksen arvosetelien osalta	5	18,52 %
Kyllä, sekä yhden että useamman käyttötarkoituksen arvosetelien osalta	8	29,63 %
Ei	10	37,04 %
Ei vastausta	0	0 %

	Vastauksia	Osuus
Lainsäädäntö	1	3,7 %
Hallinnolliset ohjeet	13	48,15 %
Yksittäinen tuomio	2	7,41 %
Muu	1	3,7 %
Ei vastausta	10	37,04 %

Suurin osa jäsenvaltioista oli samaa mieltä siitä, että arvosetelidirektiivin täytäntöönpano on neljän ensimmäisen vuoden aikana *ainakin jossain määrin* johtanut:

- vaatimusten noudattamisen yksinkertaistumiseen

	Vastauksia	*Osuus*
Ei lainkaan	1	3,7 %
Vähäisessä määrin	3	11,11 %
Kohtalaisesti	11	40,74 %
Merkittävästi	2	7,41 %
Tietoja ei ole saatavilla	10	37,04 %
Ei vastausta	0	0 %

- yhdenmukaisempiin vaatimuksiin

	Vastauksia	*Osuus*
Ei lainkaan	1	3,7 %
Vähäisessä määrin	4	14,81 %
Kohtalaisesti	9	33,33 %
Merkittävästi	7	25,93 %
Tietoja ei ole saatavilla	6	22,22 %
Ei vastausta	0	0 %

- alv-sääntöjen mukauttamiseen erilaisiin liiketoimintamalleihin

	Vastauksia	*Osuus*
Ei lainkaan	1	3,7 %
Vähäisessä määrin	4	14,81 %
Kohtalaisesti	9	33,33 %
Merkittävästi	4	14,81 %
Tietoja ei ole saatavilla	9	33,33 %
Ei vastausta	0	0 %

Lähes puolet jäsenvaltioista oli ainakin jossain määrin samaa mieltä (puolella / lähes puolella ei ollut riittävästi tietoa) siitä, että alv-säännöt ovat

- tuoneet hyötyjä vero- ja tulliviranomaisille

	Vastauksia	*Osuus*
Ei lainkaan	3	11,11 %
Vähäisessä määrin	2	7,41 %
Kohtalaisesti	6	22,22 %
Merkittävästi	3	11,11 %
Tietoja ei ole saatavilla	13	48,15 %
Ei vastausta	0	0 %

- sovellettavissa uusiin ja tuleviin liiketoimintamalleihin

	Vastauksia	Osuus
Ei lainkaan	1	3,7 %
Vähäisessä määrin	5	18,52 %
Kohtalaisesti	5	18,52 %
Merkittävästi	3	11,11 %
Tietoja ei ole saatavilla	13	48,15 %
Ei vastausta	0	0 %

- sovellettavissa rajat ylittäviin tilanteisiin

	Vastauksia	Osuus
Ei lainkaan	2	7,41 %
Vähäisessä määrin	3	11,11 %
Kohtalaisesti	6	22,22 %
Merkittävästi	2	7,41 %
Tietoja ei ole saatavilla	14	51,85 %
Ei vastausta	0	0 %

Suurimmalla osalla jäsenvaltioista ei ollut riittävästi tietoa siitä, ovatko alv-säännöt

- vähentäneet hallinnollisia kustannuksia seuraavien osalta:
    - yhden käyttötarkoituksen arvoseteleitä liikkeeseen laskevat yritykset

	Vastauksia	Osuus
Ei lainkaan	1	3,7 %
Vähäisessä määrin	0	0 %
Kohtalaisesti	2	7,41 %
Merkittävästi	1	3,7 %
Tietoja ei ole saatavilla	23	85,19 %
Ei vastausta	0	0 %

    - useamman käyttötarkoituksen arvoseteleitä liikkeeseen laskevat yritykset

	Vastauksia	Osuus
Ei lainkaan	2	7,41 %
Vähäisessä määrin	0	0 %
Kohtalaisesti	1	3,7 %
Merkittävästi	1	3,7 %
Tietoja ei ole saatavilla	23	85,19 %
Ei vastausta	0	0 %

- yhden käyttötarkoituksen arvoseteleitä siirtävät yritykset

	Vastauksia	Osuus
Ei lainkaan	1	3,7 %
Vähäisessä määrin	0	0 %
Kohtalaisesti	0	0 %
Merkittävästi	1	3,7 %
Tietoja ei ole saatavilla	25	92,59 %
Ei vastausta	0	0 %

- useamman käyttötarkoituksen arvoseteleitä siirtävät yritykset

	Vastauksia	Osuus
Ei lainkaan	1	3,7 %
Vähäisessä määrin	0	0 %
Kohtalaisesti	0	0 %
Merkittävästi	1	3,7 %
Tietoja ei ole saatavilla	25	92,59 %
Ei vastausta	0	0 %

- vero- ja tulliviranomaiset

	Vastauksia	Osuus
Ei lainkaan	4	14,81 %
Vähäisessä määrin	1	3,7 %
Kohtalaisesti	1	3,7 %
Merkittävästi	2	7,41 %
Tietoja ei ole saatavilla	19	70,37 %
Ei vastausta	0	0 %

- lisänneet seuraavia:
  - arvosetelien kotimaankauppa

	Vastauksia	Osuus
Ei lainkaan	0	0 %
Vähäisessä määrin	1	3,7 %
Kohtalaisesti	1	3,7 %
Merkittävästi	1	3,7 %
Tietoja ei ole saatavilla	24	88,89 %
Ei vastausta	0	0 %

- arvosetelien rajat ylittävä kauppa

	Vastauksia	Osuus
Ei lainkaan	0	0 %
Vähäisessä määrin	0	0 %
Kohtalaisesti	1	3,7 %
Merkittävästi	1	3,7 %
Tietoja ei ole saatavilla	25	92,59 %
Ei vastausta	0	0 %

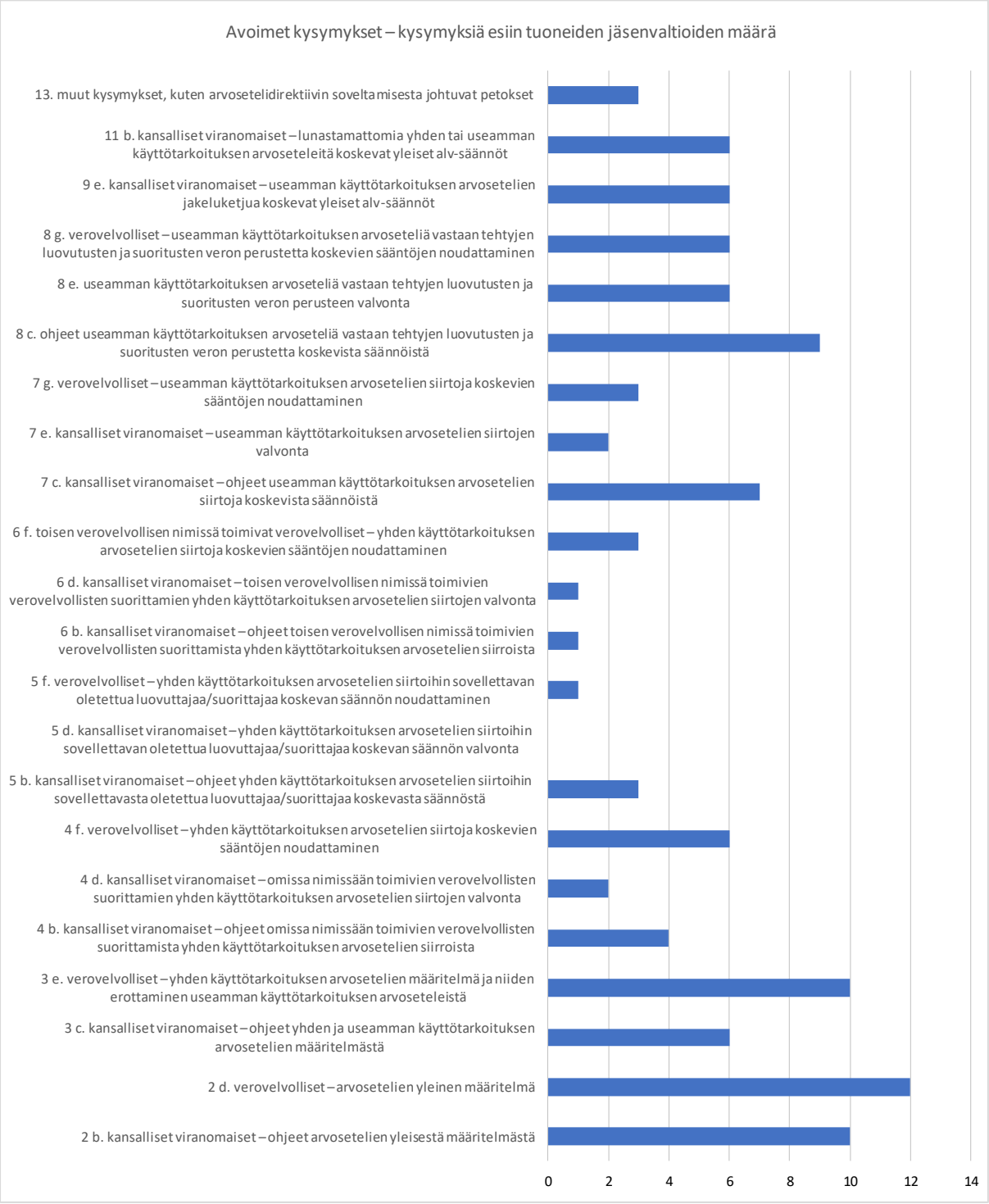
- tuoneet hyötyjä alalle

	Vastauksia	Osuus
Ei lainkaan	0	0 %
Vähäisessä määrin	1	3,7 %
Kohtalaisesti	4	14,81 %
Merkittävästi	2	7,41 %
Tietoja ei ole saatavilla	20	74,07 %
Ei vastausta	0	0 %

- onnistuneet puuttumaan petoksiin

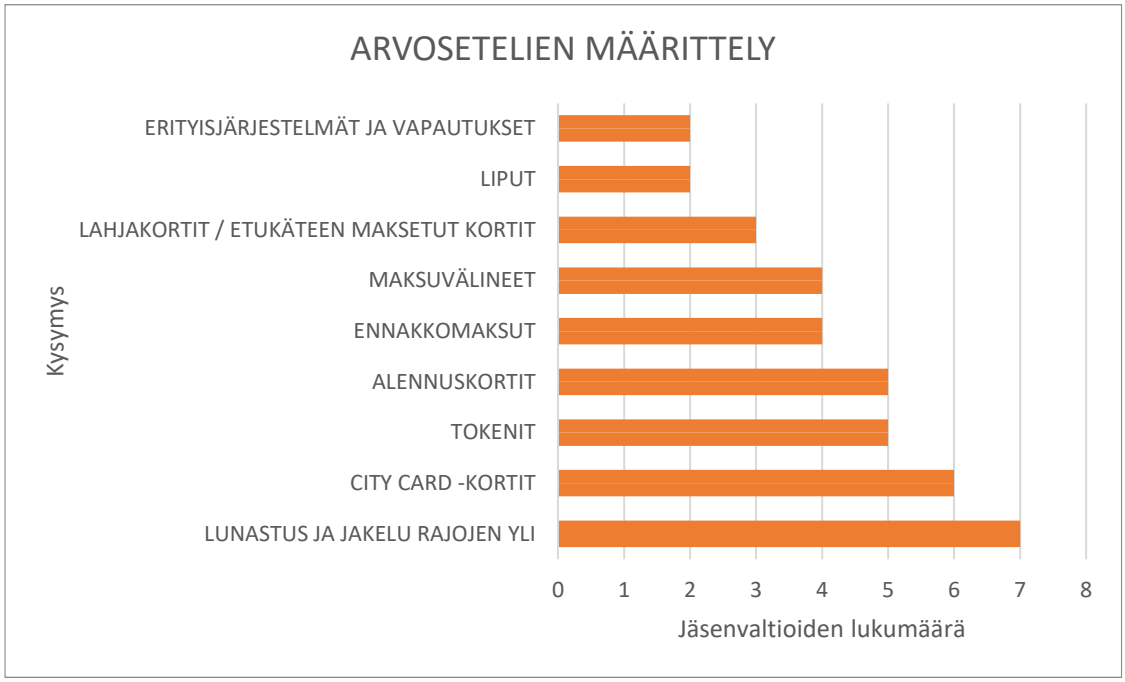
	Vastauksia	Osuus
Ei lainkaan	2	7,41 %
Vähäisessä määrin	1	3,7 %
Kohtalaisesti	2	7,41 %
Merkittävästi	1	3,7 %
Tietoja ei ole saatavilla	21	77,78 %
Ei vastausta	0	0 %

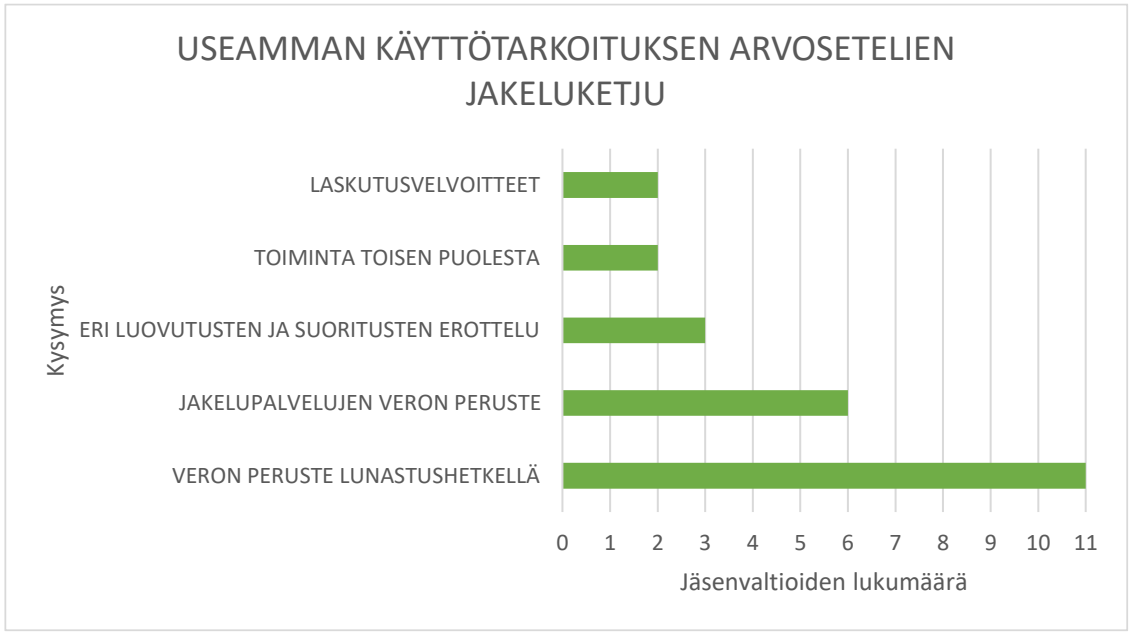
Kyselyn avoimiin kysymyksiin annetuissa vastauksissa **vain pieni osa jäsenvaltioista nosti esiin** nykyisten sääntöjen soveltamiseen liittyviä **erityiskysymyksiä**. Seuraavasta kaaviosta käy ilmi niiden jäsenvaltioiden määrä, jotka nostivat esiin erityiskysymyksiä avoimiin kysymyksiin annetuissa vastauksissa.

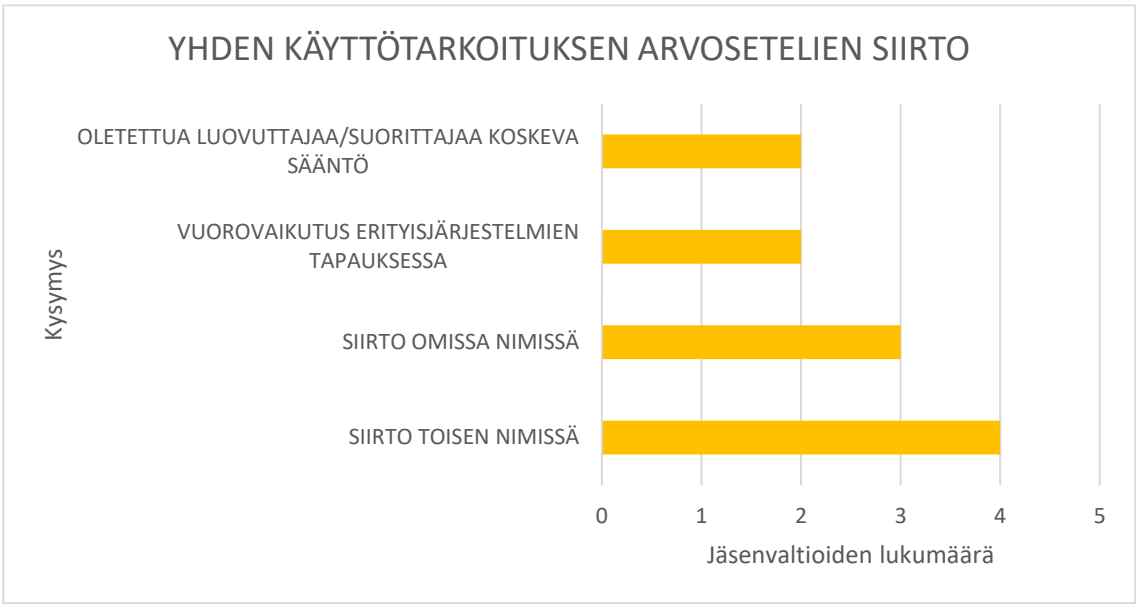


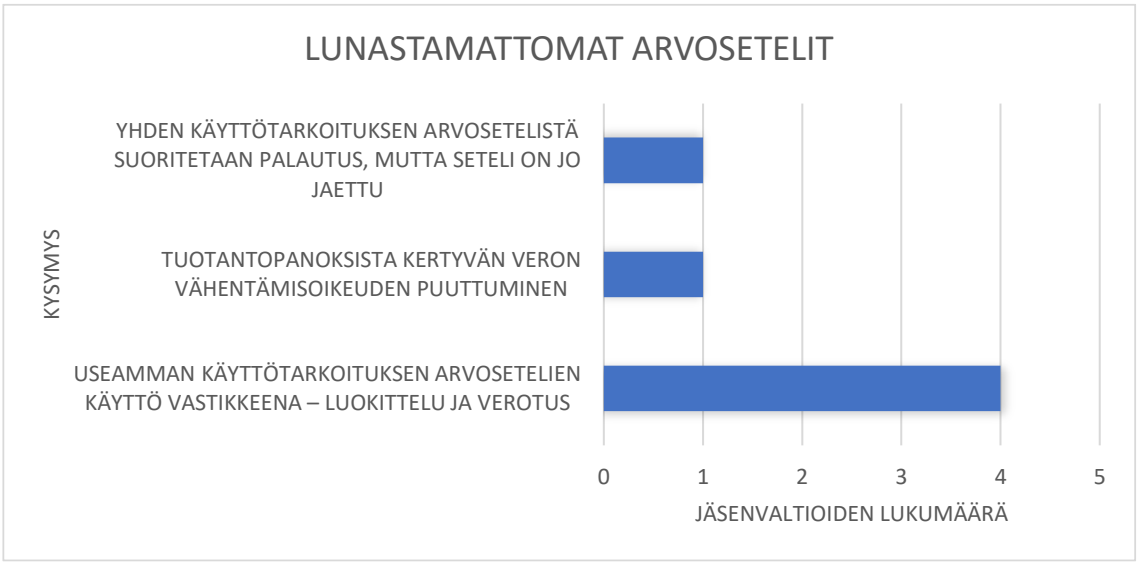
Seuraavissa neljässä kaaviossa esitetään yhteenveto merkittävimmistä arvosetelien määrittelyyn ja luokitteluun, jakeluketjuihin ja lunastamattomiin arvoseteleihin liittyvistä kysymyksistä sekä näitä kysymyksiä esiin nostaneiden jäsenvaltioiden lukumäärästä. Analyysissa on otettu huomioon kaikki kyselyn eri kysymyksiin annetut vastaukset, jotta

saadaan mahdollisimman kattava yleiskuva esiin nostetuista ongelmista (esimerkiksi ensimmäisessä kaaviossa on otettu huomioon kaikki luokittelua koskevat ongelmat, vaikka jäsenvaltio olisi maininnut ne sellaisen kysymyksen yhteydessä, joka ei liity suoraan arvosetelien määrittelyyn).






YHDEN KÄYTTÖTARKOITUKSEN ARVOSETELIEN SIIRTO
OLETETTUA LUOVUTTAJAA/SUORITTAJAA KOSKEVA SÄÄNTÖ
VUOROVAIKUTUS ERITYISJÄRJESTELMIEN TAPAUKSESSA
SIIRTO OMISSA NIMISSÄ
SIIRTO TOISEN NIMISSÄ
Kysymys
0
1
2
3
4
5
Jäsenvaltioiden lukumäärä


LUNASTAMATTOMAT ARVOSETELIT
YHDEN KÄYTTÖTARKOITUKSEN ARVOSETELISTÄ SUORITETAAN PALAUTUS, MUTTA SETELI ON JO JAETTU
TUOTANTOPANOKSISTA KERTYVÄN VERON VÄHENTÄMISOIKEUDEN PUUTTUMINEN
USEAMMAN KÄYTTÖTARKOITUKSEN ARVOSETELIEN KÄYTTÖ VASTIKKEENA – LUOKITTELU JA VEROTUS
KYSYMYS
0
1
2
3
4
5
JÄSENVALTIOIDEN LUKUMÄÄRÄ